



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16539.720010/2019-45
ACÓRDÃO	2101-002.969 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	4 de dezembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BTG PACTUAL ASSET MANAGEMENT S.A. DISTRIBUIDORA DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/11/2014 a 31/12/2016

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. SINDICATO DA CATEGORIA.

A Participação nos Lucros ou Resultados desvinculada da remuneração, depende, sempre, da participação do sindicato representativo da categoria na negociação e elaboração do respectivo instrumento. A participação do sindicato estabelecida na Lei nº 10.101, de 2000, não é despedida de congruência com a legislação trabalhista, que regula a organização sindical brasileira, e a própria Constituição da República de 1988, na parte correspondente.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PERCENTUAL DO LUCRO A SER DISTRIBUÍDO. ALTERAÇÃO DE FORMA UNILATERAL AO FINAL DO PERÍODO. IMPOSSIBILIDADE.

Não se mostra condizentes com as regras da Lei nº 10.101/2000 um acordo de PLR que permita à empresa alterar, de forma unilateral, o percentual do lucro a ser distribuído a título de PLR. Esta prática denota não haver incentivo à produtividade, além de ser uma forma de manipular a remuneração do empregado, mantendo-a sempre em um mesmo patamar.

AJUDA DE CUSTO. TRANSFERÊNCIA. INADEQUAÇÃO AO ART. 470 DA CLT. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

A ajuda de custo destinada à mudança de domicílio do empregado está sujeita à incidência de contribuições previdenciárias, quando paga em desconformidade com o disposto no art. 470 da CLT

BÔNUS DE RETENÇÃO/RETENTION BONUS. ELEMENTOS CARACTERIZADORES E DE COMPOSIÇÃO ACESSÓRIA AO CONTRATO DE TRABALHO ACERCA DE OFERTA DE NOVO TRABALHO OU DE EVENTO

EXTRAORDINÁRIO DA EMPRESA INTERESSADA. AUSÊNCIA DE CARÁTER REMUNERATÓRIO. NÃO-INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Para que o bônus de retenção não integre o salário-de-contribuição, é necessário observar requisitos específicos que assegurem que o pagamento dessa verba cumpra sua finalidade. O bônus deve ser formalizado por meio de cláusula acessória ao contrato de trabalho, com o objetivo de transformar o contrato em um vínculo com prazo mínimo determinado, aplicando-se a casos específicos, como oferta de novo emprego recebida pelo empregado ou situações extraordinárias e inesperadas, envolvendo colaboradores que a empresa pretende reter.

Tais valores não possuem natureza remuneratória, pois não decorrem da prestação de serviços por pessoa física, mas, sim, de uma obrigação de fazer, ou seja, a manutenção do contrato de trabalho pelo período acordado, sem conexão com o fato gerador das contribuições previdenciárias.

Dessa forma, para que o bônus de retenção seja caracterizado como uma espécie de incentivo à permanência do empregado, o pagamento deve ser realizado de forma única, sem exigir contrapartida direta, e condicionado à continuidade do empregado no estabelecimento empregador por um período determinado. No entanto, tal condição não deve impedir que o empregado permaneça na empresa por tempo indeterminado, considerando-se a natureza indenizatória da respectiva rubrica.

ABONO E PRÊMIOS.

Conforme o parecer exarado pela PGFN pelo Ato Declaratório nº 16, de 20 de dezembro de 2011 (DOU de 22.12.2011), aplicado à época dos fatos geradores, o abono único e os prêmios previstos em Convenção Coletiva de Trabalho CCT, desvinculado do salário e pago sem habitualidade, devem ser excluídos da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

A Lei nº 9.279/98, do que trata da norma previdenciária, prescreve desvinculação ao salário do pagamento de abonos, quando cumpridas as condições legais, o que remete à esfera trabalhista, não incidindo natureza salarial e conseqüentemente não havendo contribuição previdenciária. Em não havendo cumprimento dos requisitos legais e da interpretação da norma vigente no período atuado a referida verba deve ser mantida na base de cálculo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: a) por unanimidade de votos, por rejeitar as preliminares constantes do recurso voluntário; e no mérito: b) dar-lhe provimento parcial, sendo: b.1) por maioria de votos, para exclusão da base de cálculo do lançamento dos valores pagos ou creditados pela BTG PAM a título de “Abono Retenção”, vencidos os Conselheiros Antônio Sávio Nastureles e Mário Hermes Soares Campos; b.2) por unanimidade de votos, mantida a parte do lançamento correspondente aos valores pagos a título de “Pensão Alimentícia” e dos valores pagos ou creditados pela BTG PAM a título de “Gratificação Única”; b.3) por maioria de votos, mantida a parte do lançamento correspondente à infração “PLR - Regras claras e objetivas”, (relativa ao Acordo Coletivo de Trabalho), vencidos os Conselheiros Wesley Rocha (relator) e Cleber Ferreira Nunes Leite, que votaram pela exclusão de tal infração; b.4) por maioria de votos, mantida a parte do lançamento correspondente ao tópico “Participação do Sindicato” (referente à Convenção Coletiva de Trabalho) e com relação aos valores pagos a título de “Ajuda de Custo de Transferência”; vencidos os Conselheiros Wesley Rocha (relator) e Ana Carolina da Silva Barbosa, que votaram pela exclusão de tais infrações. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Roberto Junqueira de Alvarenga Neto. O Conselheiro Mário Hermes Soares Campos não participou da votação das preliminares, uma vez que já havia sido proferido voto pelo Conselheiro substituto Ricardo Chiavegatto de Lima.

Sala de Sessões, em 4 de dezembro de 2024.

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha – Relator

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Roberto Junqueira de Alvarenga Neto – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Antônio Sávio Nastureles, Wesley Rocha, Cléber Ferreira Nunes Leite, Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Ana Carolina da Silva Barbosa, Mário Hermes Soares Campos (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado pela recorrente *BTG PACTUAL ASSET MANAGEMENT S.A. DISTRIBUIDORA DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS*, em face do Acórdão de impugnação que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada, tendo em vista o reconhecimento parcial da decadência, no que diz respeito à competência 11/2014, mantendo-se as demais disposições da autuação.

Em razão do valor exonerado estar abaixo ao valor de alçada, neste caso não foi apresentado Recurso de Ofício.

O relatório fiscal encontra-se nas e-fls. 31/95.

A autuação fiscal diz respeito às contribuições sociais previdenciárias de empregado e empresa, cota patronal, e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho GILRAT, bem como de contribuições destinadas a outras entidades e fundos denominados terceiros (Salário Educação e INCRA), incidentes sobre o total da remuneração paga, devida ou creditada a qualquer título, aos segurados empregados que lhes prestaram serviço, no período de 01/11/2014 a 31/12/2016.

O débito teve como origem os valores das remunerações pagas aos segurados empregados, sobre as quais não foram recolhidas as devidas contribuições sociais em razão das seguintes apurações:

- 1) **Sobre Participação nos Lucros ou Resultados-PLR**, em desacordo com a legislação específica, nos anos-calendário de 2015 e 2016.
- 2) Também teria sido constado na Folha de Pagamento da BTG PAM a ocorrência de 79 (setenta e nove) créditos ou pagamentos por meio da rubrica “0291 – **RETENÇÃO**”, nos meses de março/2016 e de novembro/2016, perfazendo um total de R\$ 18.927.605,00.
- 3) Constatou-se pagamento sem recolhimento do tributo devido ao empregado Rodolfo Aranha Alves Barreto, do estabelecimento 29.650.082/0002-82, no valor de R\$ 770.000,00 (setecentos e setenta mil reais), em 10/2016, por meio da rubrica “0265 - **GRATIFICAÇÃO ÚNICA**”.
- 4) Identificação nas Folhas de Pagamento da BTG PAM, nos anos de 2015 e 2016, créditos ou pagamentos a empregados por meio da rubrica “0190 - **AJUDA DE CUSTO TRANSFER**”, perfazendo um total de R\$ 373.012,26.
- 5) Constataram-se nas Folhas de Pagamento da BTG PAM, no período de 11/2014 a 12/2016, créditos ou pagamentos a empregados por meio da rubrica “**MG10 - PAGAMENTO PENSÃO SALÁRIO**”, perfazendo um total de R\$ 247.032,22.

Sobre as respectivas rubricas a fiscalização entendeu que estariam em desacordo com a legislação vigente, devendo ser recolhida a tributação devida, tendo sido consideradas como verbas remuneratórias decorrentes do trabalho realizado pelos segurados empregados.

Inconformada, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário nas e-fls. 1.751, e seguintes, do qual transcrevo apenas o resumo dos pedidos indicados pela contribuinte na e-fl. 1.752, e enfrentando integralmente as razões do Acórdão recorrido, com as respectivas motivações e fundamentações. De forma resumida, seguem as razões recursais por tópicos:

DAS PRELIMINARES

II.1 – Nulidade do Acórdão Recorrido: Cerceamento do Direito a Ampla Defesa;

II.2 – Nulidade do Acórdão Recorrido: Ausência de Fundamentação;

DO MÉRITO

III.1 Regularidade dos Pagamentos Efetuados a Título de Participação nos Lucros ou Resultados;

A) Acusações Fiscais relativas aos Planos Próprios da Recorrente

III.2 – Existência de Regras Claras e Objetivas e de Mecanismos de Aferição da PLR nos Planos Próprios

III.2.1 – Inexistência de Requisito Legal de Pactuação Prévia – Data de Assinatura do Plano Próprio relativo ao Exercício de 2015

B) Acusações Fiscais especificamente relativas às Convenções Coletivas de Trabalho

III.2.2 – Não Violação ao Artigo 611, § 2º, da CLT – Efetiva Representação dos Empregados nas Convenções Coletivas de Trabalho;

C) Acusação Fiscal Comum ao Plano Próprio e à Convenção Coletivo de Trabalho;

III.3 – Ausência de Violação ao Artigo 3º, § 2º, da Lei nº 10.101/00 – Observância da Regra da Periodicidade nos Pagamentos efetuados a título de PLR no Ano-Calendário de 2015;

III.3.1 - *Ad Argumentandum* – Da Impossibilidade de Desconsideração de Todos os Pagamentos Efetuados a Título de PLR no Ano-Calendário de 2015;

III.4 - Não Incidência das Contribuições Previdenciárias e destinadas a Terceiros sobre os Pagamentos Realizados a título de Retenção e de Gratificação Única;

III.5 - Regularidade das Importâncias Pagas a Título de Ajuste de Custo de Transferência aos Empregados;

III.5.1 - Iliquidez e Incerteza do Lançamento Fiscal: Impossibilidade de Desconsideração Integral das Importâncias Pagas a Título de Ajuda de Custo de Transferência;

III.5.2 - Caráter Obrigatório do Auxílio de Transferência (Ausência de Liberalidade) – Artigo 470 da CLT;

III.5.3 - Destinação das Importâncias Pagas para Custeamento das Despesas de Transferência - Ausência de Busca da Verdade Material.

Por fim, pede o cancelamento da atuação.

Diante dos fatos narrados, é o presente relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Wesley Rocha, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e aborda matéria de competência desta Turma. Portanto, dele tomo conhecimento.

PRELIMINARES

DA NULIDADE POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

A Recorrente alega nulidade do Acórdão recorrido entendendo que houve manifesto cerceamento de direito do Recorrente, pelas seguintes razões:

“(…) De forma reiterada o Recorrente postulou em sua defesa inicial a conversão do julgamento em diligência para que: (i) fosse mais uma vez confirmado que os valores pagos a título de ajuda de custo foram realizados de acordo com os parâmetros de mercado e tiveram como finalidade custear as despesas advindas do deslocamento de seus colaboradores e (ii) que fosse constatado que os repasses realizados a título de pensão alimentícia (conforme ordem judicial), objetos de descontos em folha de pagamentos – não assumindo o Recorrente o encargo financeiro pelo pagamento, foram devidamente submetidos à tributação pelos colaboradores.

Com efeito, somente através da diligência requerida será possível atestar pontos elementares ao reconhecimento do direito do Recorrente, bem como insta acrescer que a ausência da diligência implica também no locupletamento indevido dos cofres públicos, pois a exigência das contribuições incidentes nos valores pagos à título de pensão alimentícia resultam em dupla tributação, o que não é admitido em nosso ordenamento jurídico.

(…)

Em complemento, a Autoridade Fiscal também não reputou que tal prática está em desacordo com as práticas do mercado, assim como não coletou qualquer prova e/ou indício de que as importâncias pagas pelo Recorrente aos seus colaboradores transferidos serviram para remunerar os serviços prestados por esses.

Aduz que o requerimento de conversão do julgamento em diligência foi formulado com a pretensão de assegurar nestes autos a efetiva aplicação do princípio da verdade material,

que norteia o sistema processual administrativo tributário. Segundo a Recorrente, somente por meio do referido procedimento seria possível demonstrar que os pagamentos de ajuda de custo ocorreram de forma irregular, em razão da transferência territorial dos colaboradores, sendo esses pagamentos superiores às despesas efetivamente incorridas, em desacordo com os valores praticados no mercado. Além disso, argumenta que a exigência das contribuições incidentes sobre os valores pagos a título de pensão alimentícia resultaria em dupla tributação.

Quanto a esses temas em questão a decisão de piso assim se manifestou:

“Dos pedidos de Diligência

Rejeitados os pedidos de diligência entabulados, uma vez presentes nos autos os elementos de prova e de convencimento suficientes para o julgamento em mesa, conforme motivações detalhadas no voto que segue, nos termos do Decreto 70235/72:

“Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine”.

Ato seguinte, passa a Recorrente aduzir ausência de fundamentação quanto aos pedidos formulado, tendo as seguintes alegações:

“É uníssono o entendimento de que os atos administrativos devem ser motivados, vinculando, assim, as decisões proferidas pelas autoridades administrativas.

Assim, em que prese o livre convencimento do julgador, a análise conjunta das disposições dos artigos 489, §1º, VI, 926 e 927, III, do CPC8, leva ao entendimento de que as decisões judiciais ou administrativas devem ser proferidas no limite da estabilidade e da segurança jurídica, não destoando de outras decisões já prolatadas em situações similares.

Portanto, infere-se dos dispositivos acima mencionados que não se considera fundamentada a decisão que deixe de seguir jurisprudência ou precedente invocado pela parte, sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento aduzido. Contudo, ainda que o Recorrente tenha apresentado diversos precedentes para fundamentar seu pleito, o acórdão recorrido se limitou em assim apreciá-los”.

Com isso, deve ser transcrito, *in fine*, que em processo administrativo fiscal as causas de nulidade se limitam às que estão elencadas no artigo 59 do Decreto 70.235, de 1972:

"Art. 59. São nulos:

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Parágrafo acrescentado pela Lei 8.748, de 1993".

Já o art. 60 da referida Lei menciona que as irregularidades, incorreções e omissões não configuram nulidade, devendo ser sanadas se resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio:

"Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio".

Nesse sentido, está pacificado em nossos Tribunais o princípio de *pas nullité sans grief*, ou seja: **não há nulidade sem prejuízo.**

Com isso, analisando as razões recursais e o Acórdão recorrido, entendo que não assiste razão a recorrente.

De fato, pode parecer que a autoridade julgadora de primeira instância tenha sido omissa ao alegar que estaria indeferido o pedido de diligência por entender "*apenas*" que elementos de prova e de convencimento estariam suficientes para o julgamento.

Contudo, em análise detalhada do Acórdão recorrido, consoante as razões de decidir, percebe-se que o julgador de primeira instância abordou os respectivos temas protestados, diante do que se vislumbra nas e-páginas 1.725/1.726:

"Quanto à cláusula de retenção, esta vai de encontro ao previsto na própria CLT, em seu artigo 470, que determina peremptoriamente que as despesas de transferência correm por conta do empregador. Descabida, neste contexto, que este ônus, passível de transferência aos empregados, possa ser conceituada como ajuda de custo. Esta previsão apenas desvirtua a nomenclatura que identifica a rubrica.

Note-se que, ainda que paga em uma única parcela, ausente a distinção de cargo/tempo de serviço/desempenho, incabível sua exclusão da base de incidência, quando não demonstrado o propósito estabelecido em lei.

O espírito da norma contida no artigo 470 da CLT é de que o empregador arque com as despesas do obreiro em razão de sua transferência de moradia em um evento único, decorrente do estrito cumprimento do contrato de trabalho. Certamente, a lei não objetiva gerar vantagens para qualquer das partes da relação trabalhista. Portanto, ao estabelecer condição resolutive e criar possibilidade de devolução pelo empregado dos valores recebidos a título de Ajuda de Custo, a BTG PAM maculou a norma legal.

Por tudo, escorreita a apuração fiscal”.

Em seu recurso, a Recorrente aduz que é fato incontroverso que a ajuda de custo paga pelo Recorrente foi realizada única e exclusivamente aos funcionários que efetivamente foram transferidos, na medida em que a Autoridade Fiscal entendeu que os referidos valores seriam feitos por *“liberalidade do empregador”*, não seriam provas suficientes de que os valores estariam acima do valor de mercado, ou seja, de que a despesa seria superior às despesas efetivamente ocorridas.

Ocorre que, observando do relatório fiscal, sobre o tema transcrito, nas e-fls. 71 e seguintes, a alegação de que os valores estariam sendo praticados acima do valor de mercado é da própria Recorrente, e não da autoridade lançadora ou julgadora.

O fato de a autoridade julgadora não abordar na decisão de forma expressa a respectiva alegação não invalida sua conclusão, pois estando ou não nas práticas de mercado, estas não foram as motivações de decidir, e, tampouco, constam das fundamentações do lançamento fiscal, das quais passarei a analisar o conteúdo sobre a matéria (rubrica lançada) nas razões de mérito.

Quanto à alegação de duplicidade de exigência sobre a rubrica “PAGAMENTO PENSÃO-Salário” e do indeferimento de sua diligência, verifico que de fato a Recorrente trouxe informações que poderiam servir de base para o pedido de afastamento da base de cálculo da respectiva rubrica. Inclusive, o voto vencido em primeira instância, trouxe indícios de que foram de que foram retidos os valores a título de pagamento de pensão alimentícia, indicando por amostragem a retenção exclusiva na fonte, e isso poderia de fato gerar duplicidade de exigência do tributo (e-fl. 1727 e 1728).

Porém, o voto vencedor, e o colegiado *a quo*, por maioria, entendeu que seria devida a exigência da referida rubrica, uma vez que apenas por amostragem de dois contracheques de um empregado não seriam suficientes para afastar a exigência por completo.

Assim, não restou dúvidas para os julgadores de primeira instância acerca do deferimento ou não do pedido de afastamento destas duas exigências fiscais.

Com isso, constato que a matéria foi devidamente enfrentada, como também as demais forma abordadas pelo Acórdão recorrido, ainda que de forma não extensiva no tópico do indeferimento ou até mesmo de maneira mais objetiva no próprio conteúdo do voto.

De fato, diante do livre convencimento e imparcialidade que lhe incumbe a função, o julgador não está obrigado a deferir a diligência senão em caso de dúvida ou pela dificuldade do interessado em obter a prova citada, em atendimento ao art. 29, do Decreto 70.235, de 1972¹.

E nesse sentido, verifica-se que as provas carreadas aos autos podem ser objetos de decisão, onde foram devidamente motivadas as razões tanto pelo voto vencedor quanto pelo voto vencido do Acórdão *a quo*.

Para que houvesse cerceamento do direito de defesa, haveria a necessidade de que a Recorrente demonstrasse a impossibilidade de produção da prova, consoante determinação do art. 16, §4º, alínea “a”, do Decreto 70.235, de 1972. Ainda, segundo *MARCOS NADER E THAIS DE LAURENTIIS*, se a defesa alegar outro fato que evidencie a inexistência do fato constitutivo, recai sobre ela o ônus da prova. Igualmente, se o interessado apresentar uma exceção baseada em fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito da Fazenda, deverá também provar o alegado².

Como bem explica *EDUARDO MUNIZ M. CAVALCANTE*, o **princípio da motivação** diz respeito ao dever de a autoridade administrativa esclarecer de maneira integral e definitiva as razões que orientaram a tomada de decisão, bem como pela autoridade julgadora de enfrentar as matérias impugnadas e fundamentar o ato que decidiu sobre o litígio instaurado, não podendo fazer uso de negativas genéricas e imprecisas³.

Cabe reforçar que, cabe ao contribuinte apresentar as provas devidas, cotejando-as e indicando as fontes do seu direito, com documentos hábeis e idôneos. Para apurar a verdade material dos fatos, é necessário que a prova apresentada, além de ser importante para afastar a acusação fiscal, deve efetivamente remontar a situação fática dos autos.

Portanto, o princípio da motivação foi devidamente atendido, conforme se observa no ato da autoridade lançadora, estando clara as razões da autuação, em cumprimento ao disposto no art. 142, do CTN, bem como também no ato da autoridade julgadora de primeira instância, onde se verificam as precisões dos motivos e fundamentações do Acórdão *a quo*.

Sendo assim, não vislumbro elementos de nulidade do Acórdão recorrido, uma vez que as razões e motivações da decisão podem ser suficientemente compreendidas, ainda que em tese contrária às argumentações da Recorrente.

Por outro lado, as razões das matérias alegas, serão tratadas no mérito.

DO MÉRITO

DA AUTUAÇÃO FISCAL – PLR PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS

¹ “Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias”.

² NEDER, Marcos Vinícios; LAURENTIIS, Thais de. *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*. 4ª Edição, São Paulo, SP, editora Escola Dialética de Direito e Administração-EDDA, 2023, pág. 248.

³ CAVALCANTI, Eduardo Muniz Machado. *Processo tributário administrativo e judicial*. Rio de Janeiro: Forense: 2022, pág. 103.

No ano de 2015 e de 2016, o Recorrente realizou pagamentos aos seus empregados a título de PLR com base nos seguintes instrumentos:

(i) Acordo de Participação nos Lucros ou Resultados firmados entre o Recorrente, outras empresas do Grupo BTG e a Comissão de Empregados, com assistência do Sindicato dos Empregados no Mercado de Capitais do Rio de Janeiro, em 08/11/2013;

(ii) Convenção Coletiva de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos em 2015, firmada entre a CONTRAF, Federações e Sindicatos, em 03/11/2015.

Segundo Consta do relatório fiscal de e-fls. 39 e seguintes, a fiscalização apurou o descumprimento das condições estabelecidas na Lei nº 10.101/2000 para que os valores pagos ou creditados pela BTG PAM em 2015 e 2016 a título de PLR pudessem ser considerados como não integrantes do salário de contribuição dos empregados.

Em decorrência disso, sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas a contribuintes individuais, pela Participação aos Lucros e Resultados aos colaboradores da Recorrente, nos exercícios de 2015 e 2016, apurou-se informações em GFIP sem o correspondente recolhimento da contribuição previdenciária devida, aplicando-se a alíquota de 20,0 % (vinte) por cento, conforme prescreve o artigo 22, inciso III, da Lei nº 8.212/1991, bem como da contribuição de terceiros e segurados.

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 7º, inciso XI, consagrou o direito fundamental dos trabalhadores à participação nos lucros e resultados, desvinculando-o, porém, da remuneração. A intenção é estabelecer integração entre o capital e o trabalho, pela união de objetivos entre empregado e empregador (lucros\resultados da empresa), conforme dispositivo citado:

“Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

I - (...)

XI - participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei”.

Para atingir o referido objetivo, a Lei nº 10.101/2000, instituiu as regras a serem observadas no cumprimento da referida PLR, e desvinculou da remuneração a participação nos lucros ou resultados recebidos pelos segurados trabalhadores empregados, não integrando o salário-de-contribuição, disciplinando, por meio da citada Lei, as regras e os requisitos para a distribuição da PLR aos segurados empregados.

O artigo 28, Inciso III da Lei 8212/91, por sua vez, definiu o salário de contribuição:

“Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º .”

No âmbito previdenciário, a Lei nº 8.212/91 e o Decreto nº 3.048/99 estabeleceram que não serão considerados base de cálculo da contribuição previdenciária, os pagamentos efetuados pela empresa a seus empregados, a título de PLR, quando feitos de acordo com a legislação específica, conforme dispõe o art. 28, § 9º, alínea j, da Lei nº 8.212/91:

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

j) **a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com a lei específica.**

Portanto, para que a remuneração percebida tenha a natureza de PLR, não deve haver elementos caracterizadores do salário-contribuição e devem estar em acordo do que prescreve a Lei nº 10.101/2000.

Assim, no presente caso, procede-se análise das acusações fiscais e dos dispositivos que, segundo a fiscalização, não teriam sido atendidos nesse formato de pagamento, quais sejam:

- i)* Quantidade de pagamentos realizados acima do legal permitido durante o ano-calendário;
- ii)* Não observação da pactuação prévia dos instrumentos;
- iii)* Não participação do sindicato
- iv)* Inobservância de Regras claras e objetivas;

DO PAGAMENTO PELA BTG PAM EM 2015 E 2016 A TÍTULO DE PLR - DESCUMPRIMENTO DOS REQUISITOS DA LEI 10.101/00

PERIODICIDADE DE PAGAMENTOS DA PLR

A autoridade fiscal verificou que o número de parcelas pagas a título de PLR estava em desacordo com a legislação vigente, a qual limita a quantidade de pagamentos anuais para evitar que a participação nos lucros seja utilizada como forma dissimulada de remuneração. Nesse sentido, há vedação ao pagamento em periodicidade inferior a um trimestre civil ou em mais de duas ocasiões no mesmo ano civil.

Portanto, não pode haver pagamento da PLR em mais de duas vezes no mesmo ano civil, a qual deve ser aferida como um todo, e não por instrumento de concessão, realizado pela Recorrente.

Isso porque, conforme o relatório fiscal, identificou-se o pagamento de mais de duas parcelas anuais, **nos meses de 02, 08 e 11 de 2015**. Já os pagamentos realizados em 11/2015,

foram efetivados em duas rubricas, considerados por competência. Com isso, os pagamentos ditos pela fiscalização que teriam sido extrapolados, ocorreram, da seguinte forma:

“No tocante ao primeiro instrumento, com fulcro na Cláusula 6ª e no item 4, III, do Anexo II, do Plano Próprio em referência, tem-se que o pagamento da participação nos lucros foi efetuado, em uma única parcela, até o dia 01 de março do exercício subsequente (no caso, 2015) para aqueles que fizeram jus a uma PLR inferior a R\$ 360.000,00.

Por sua vez, os empregados que fizeram jus a uma PLR superior a R\$ 360.000,00 receberam **(a)** até o dia 01 de março de 2015 o valor de R\$ 360.000,00, acrescido de 50% do valor da PLR que exceder o montante supramencionado, e **(b)** em 15 de agosto, o saldo remanescente.

Já em relação ao segundo instrumento, há previsão do pagamento dos valores a título de PLR até 01 de março de 2016, convencionando-se, também, em caráter excepcional, o pagamento de uma antecipação em até 10 dias após a assinatura da Convenção (que ocorreu em 03/11/2015), nos termos das Cláusulas 1ª e 2ª da CCT.

Nesse contexto, para aqueles empregados que receberam o pagamento de PLR no âmbito do Plano Próprio em duas parcelas, a Autoridade Fiscal entendeu que o Recorrente não teria observado o disposto no artigo 3º, § 2º, da Lei nº 10.101/00, que estabelece a impossibilidade de realização de pagamentos a esse título em mais de duas vezes no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a um trimestre civil”.

Por outro lado, a Recorrente informa que realizou pagamentos de PLR por conta de dois instrumentos: (i) um plano próprio e (ii) convenção coletiva de trabalho. Requer que o exame da periodicidade seja efetuado individualmente, por instrumento.

No presente caso, verifica-se que a Recorrente realizou os pagamentos no seguinte formato:

“(…) Em relação ao Plano Próprio, os pagamentos ora questionados ocorreram **apenas em fevereiro e agosto de 2015** (duas vezes ao ano e em periodicidade superior a três meses), isto é, em observância ao comando contido na legislação de regência.

A Convenção igualmente observou a periodicidade mínima estabelecida na lei, na medida em que **o pagamento a título de antecipação ocorreu em novembro de 2015** e a distribuição definitiva em fevereiro de 2016 (pagamento que não é objeto da acusação fiscal em referência).

Cumpra esclarecer que, apesar de constar, na planilha acostada pela Fiscalização à fl. 20 do RF, supostamente dois pagamentos em novembro de 2015, **se trata, na realidade, de um único pagamento realizado no mesmo dia para todos os funcionários**, como se pode observar das folhas de pagamento apresentadas pelo Recorrente no curso do procedimento fiscalizatório.

Referida segregação por códigos (0270 e 0275), mencionada na planilha elaborada pela Autoridade Fiscal, decorre do fato de a própria Convenção Coletiva de Trabalho estabelecer que a antecipação seria paga com base **(i)** na regra básica e **(ii)** em parcela adicional:

Assim, **por razões gerenciais, segregaram-se os valores por códigos**, a saber regra básica, sob o número 0270 (“ANT PART LUCROS ART 7 O”), e a parcela adicional, sob o número 0275 (“ADICIONAL PART DE LUCROS”).

Da planilha elaborada pela Fiscalização, é possível observar que os valores registrados sob o código 0275 são todos no montante de R\$ 2.021,79, relativos à parcela adicional prevista na CCT, conforme mencionado acima:

Logo, **o pagamento da antecipação no âmbito da Convenção em novembro de 2015 foi realizado em um único dia** para todos os empregados, em escrita observância a regra da periodicidade, já que o segundo pagamento referente a esse instrumento (no caso, a CCT) apenas foi realizado em fevereiro de 2016.

Ora, resta comprovado que o comando contido no artigo 3º, § 2º, da Lei nº 10.101/00 foi devidamente observado pelo Recorrente, devendo tal fato ser reconhecido por este C. Colegiado”.

Como se constata dos autos, ano de 2015, a Recorrente realizou pagamentos aos seus empregados a título de PLR com base nos instrumentos de **Acordo de Participação nos Lucros ou Resultados** firmado entre o Recorrente, bem como de outras empresas do Grupo BTG e a Comissão de Empregados, com assistência do Sindicato dos Empregados no Mercado de Capitais do Rio de Janeiro, em 08/11/2013; e na **Convenção Coletiva de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos em 2015**, firmada entre a CONTRAF, Federações e Sindicatos, em 03/11/2015.

Por outro lado, a contribuinte alega que o pagamento da antecipação no âmbito da Convenção em novembro de 2015 foi realizado em um único dia para todos os empregados, em escrita observância a regra da periodicidade, já que o segundo pagamento referente a esse instrumento (no caso, a CCT) apenas foi realizado em fevereiro de 2016.

Porém, entendo de forma diversa da DRJ de origem, ao passo que neste caso, são dois instrumentos diferentes, negociados com representantes diferentes e que tinham por metas e requisitos cumprimentos distintos entre si.

Ressalta-se que, a **legislação de regência, autoriza expressamente o pagamento de PLR com base em mais de um instrumento** (artigo 3º, § 2º, da Lei nº 10.101/00), tendo precedente deste Tribunal Administrativo, a exemplo do **Acórdão nº 2301-004.320**.

Portanto, o citado art. 3º, § 3º, da lei de regência, estabelece que os pagamentos **“poderão”** ser compensados com obrigações decorrentes de outros acordos ou convenções coletivas e não determina não que **“deverão”** ser procedidos dessa maneira. Portanto, exprime possibilidade e não obrigatoriedade.

E como relatado pela própria decisão de piso, a **compensação** com pagamentos cumulativos **é uma faculdade**, desde que respeitada a periodicidade prevista no § 2º do art. 3º, da Lei nº 10.101/00. Contudo, a respectiva periodicidade não indica que é de um único plano, podendo haver margem para pagamento de mais de um plano.

Nesse sentido, entendo que não cabe a interpretação feita pela DRJ de que, numa situação hipotética, ao implementar seis planos de pagamento, a empresa poderia se beneficiar de múltiplos pagamentos a seus colaboradores acima do limite legal. No entanto, a análise não pode ser tão simplista e trivial: enquanto a empresa obteria o benefício da isenção, caracterizando possivelmente uma remuneração indireta, a administradora dos planos teria que arcar com o cumprimento dos mesmos, ou seja, precisaria efetuar os pagamentos conforme os termos de cada plano negociado. Certamente, seria um prejuízo financeiro maior custear uma grande quantidade de planos de participação do que obter as isenções de um ou dois planos bem-negociados.

Portanto, entendo que a periodicidade dos pagamentos foi devidamente atendida, não havendo que se falar em infringência à legislação da PLR quanto a essa acusação fiscal.

DA PACTUAÇÃO PRÉVIA

Conforme dispõe o art. artigo art. 2º, inciso I, da Lei 10.101/2000, existe a necessidade da participação de um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria na formação do acordo, além de ter que guardar cópia deste acordo no próprio sindicato, **com pactuação prévia**.

Neste tema, a autoridade fiscal alega que não houve pactuação prévia, com assinatura do plano antes de ser implementado e, tampouco, houve participação do sindicato nos planos que abrangia os anos de 2015 e 2016 (*item que será abordado no tópico abaixo*), nos seguintes termos:

“(47) A Convenção Coletiva mencionada no item (46) deste Relatório Fiscal foi celebrada, em 03 de novembro de 2015, entre FENABAN – Federação Nacional dos Bancos e a CONTRAF – Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro, **sem a interveniência do Sindicato dos Empregados em Empresas Distribuidoras de Títulos, Valores Mobiliários e Câmbio e de Agentes Autônomos de Investimento do Mercado Financeiro do Estado do Rio de Janeiro – CNPJ: 32.243.230/0001-78, que representava os trabalhadores da BTG PAM em 2015.**

(48) A CLT, no § 2º do artigo 611, prevê que **as Confederações representativas de categorias profissionais podem celebrar Convenções Coletivas de Trabalho apenas na hipótese de as categorias a elas vinculadas não estarem organizadas em sindicatos.**

49) Além da questão da falta de assistência do sindicato que representava os empregados da BTG PAM em 2015, **a citada Convenção Coletiva não estabeleceu qualquer meta de lucros ou resultados a ser alcançada pelos empregados para fazerem jus à PLR.** Para enquadrar-se no conceito jurídico de PLR, é preciso que, resumidamente, haja um pacto prévio entre empregados e empregador,

estabelecendo as metas a serem alcançadas e as regras claras e objetivas quanto à retribuição do esforço dos empregados. Caso a(s) meta(s) estipulada(s) seja(m) atingida(s), os empregados farão jus à PLR e o empregador estará obrigado a distribuí-la.

(50) Cabe ainda mencionar que, ao contrário do Acordo firmado em 08/11/2013, citado no item (27) a (30) deste Relatório Fiscal, a Convenção Coletiva acima mencionada estabelecia regras claras e objetivas em relação ao montante cabível aos empregados das verbas indevidamente chamadas de PLR. Contudo, como já explicitado, não continha o estabelecimento de metas de lucros ou resultados”.

A DRJ de origem concluiu o seguinte:

“(…) Nesta linha de raciocínio, tenho que o acordo necessita ser assinado antes de iniciado o período de apuração, porquanto a PLR tem por finalidade incentivar o trabalhador a incrementar sua produtividade, situando-a acima do que lhe é usual ou ordinário. Sem que o acordo se dê antes de iniciado o período, não haveria como o empregado saber, com precisão, em quanto deveria aumentar o seu esforço e qual o possível efeito financeiro que isto lhe acarretaria.

Ainda que se possa alegar que os acordos eram idênticos ao longo dos anos e que a maior parte dos empregados já teria conhecimento dos critérios por já ter recebido a verba, nada disso seria garantia de que as regras não pudessem ser modificadas. O único instrumento, constante da Lei nº 10.101/2000, que assegura ao trabalhador o direito à participação é o acordo firmado com a observância dos princípios legais, sobretudo o da não surpresa e da livre negociação com a participação da representação sindical.

Dessa maneira, com relação à negociação da PLR, entendo que a assinatura do acordo em data posterior à do início do período de apuração dos lucros ou resultados a serem distribuídos, retira da verba paga uma de suas características essenciais, a recompensa pelo esforço conjunto entre o capital e o trabalho, para alcance de resultados. Tampouco se pode considerar razoável a data de 30/03/2015, que retira do trabalho 25% do seu prazo para cumprir a meta estabelecida.

Nestes termos, constato que não resta atendido o requisito legal, tendo em conta a data de assinatura do referido documento.

Ainda nesta seara, a MP 905/2019 referida na defesa, além de ser posterior ao Acordo celebrado, tampouco lhe socorre porque revogada pela MP 955 de 20/05/2020.

(…)

Observa-se, portanto, que, de acordo com a lei, tem legitimidade para participar de Acordo ou Convenção Coletiva o sindicato representativo da categoria profissional ou, para as categorias não organizadas em sindicatos, a Federação ou Confederação representativa.

Trata-se, portanto, de requisito formal exigido por lei, pelo que não pode ser substituído pela alegação de que a CCT teria assegurado a devida tutela dos empregados da impugnante, em nome de seus melhores interesses. Tampouco se tem a previsão da delegação de tal papel.

Da leitura da guia de recolhimento da contribuição sindical urbana (GRCSU, fl. 1186), sabe-se que os empregados do Autuado são representados pelo Sindicato dos Empregados em Empresas Distribuidoras e Corretoras de Títulos, Valores Mobiliários e Câmbio e de Agentes Autônomos de Investimento do Mercado Financeiro do Estado do Rio de Janeiro (SEMC/RJ).

Consoante relata a autoridade fiscal, o Confederação que firmou a CCT não é o que representa os trabalhadores, razão pela qual entendo que não há legitimidade para a CONTRAF representar os trabalhadores na negociação. Gize-se que a autoridade fiscal não efetuou exigência descabida, mas somente constatou o descumprimento da norma legal”.

Já a Recorrente alega o seguinte:

“(…) A despeito de a assinatura do Plano Próprio ter ocorrido em ato posterior, é certo que tal fato é incapaz de invalidar o instrumento que legitimamente prevê os pagamentos a título de participação nos lucros ou resultados, dado que a assinatura apenas efetiva um ato formal, cuja realização traz consigo uma série de fatos que, apesar de não estarem explicitados, não podem ser reputados como inexistentes.

Além disso, **esclareça-se que as características, os critérios e as condições desse instrumento de PLR são extremamente semelhantes (senão idênticos) aos acordos celebrados em anos anteriores.** A título exemplificativo, foi colacionado aos autos o Plano Próprio válido para o ano de 2011 (Doc. 07 da Impugnação).

Ao contrário do alegado no Relatório Fiscal, **a semelhança entre os critérios e condições** estabelecidos nos Planos Próprios anteriores com o instrumento objeto da presente autuação **significa que os empregados já tinham conhecimento dos critérios, metas e métodos a serem utilizados na distribuição de PLR.** É descabida, e desarrazoada, a conclusão do acórdão recorrido de que somente assim os empregados poderiam se planejar para atingir as metas Os Acordos de PLR, com seus anexos, são reiteradas no Recorrente, de modo que todos os empregados têm pleno conhecimento do seu funcionamento, bem como são informados, antes do início da vigência de cada exercício, por seus respectivos gestores, quais são as metas para aquele período.

Como se pode depreender do Plano Próprio vigente em 2015 (com pagamento em 2016), o Parágrafo Único da Cláusula Sétima estabelece que, em regra, apenas fariam jus à PLR (ainda que proporcional) os funcionários que trabalhassem ao menos 90 dias no ano.

Logo, a data limite para admissão na empresa para que um empregado fizesse jus à rubrica em questão seria 3 de outubro de 2015 e, conseqüentemente, **todos os**

funcionários que ingressaram até 3 de outubro de 2014 já haviam recebido ao menos um pagamento a título de PLR no âmbito dos Planos Próprios do Recorrente.

Da leitura da planilha acostada pela Autoridade Fiscal, às fls. 422 a 458 dos autos, verifica-se que, quando da realização dos pagamentos questionados pela Fiscalização, apenas uma pequena parcela dos trabalhadores não teve contato com os Planos Próprios do Recorrente anteriormente, sendo que a maior parte – cerca de 86% dos empregados – já haviam recebido ao menos uma vez participação nos lucros ou resultados da empresa.

Dessa forma, resta claro que a reiteração dos acordos de PLR do Recorrente configura um conhecimento prévio para seus empregados, dado que mais de 86% dos trabalhadores (que receberam PLR em decorrência do Plano Próprio vigente em 2015) já possuíam conhecimento acerca dos contornos do Plano Próprio.

Veja-se então que, no caso destes autos, **restou plenamente atendido o requisito do prévio conhecimento das regras claras e objetivas, conforme disposições da Lei nº 10.101/2000**, sendo absolutamente impossível afirmar que os empregados não estavam a par dos termos, **especialmente pela altíssima porcentagem daqueles que já haviam recebido ao menos uma vez pagamentos e título de PLR.**

Ademais, esperar (ou pior, exigir) que Planos de PLR sejam assinados antes do início do período aquisitivo é fruto não só do desconhecimento do que diz respeito à Lei nº 10.101/00, mas, também, da realidade imposta às negociações envolvendo cada instrumento de PLR e de como elas são demoradas e complexas.

Cumpram-se, também, que os dispositivos da Lei nº 10.101/00, vigentes à época dos fatos, tão somente **exigem que a distribuição de participação nos lucros e resultados decorra de um procedimento de negociação**, mas não indica quando esta negociação pode ou deve ocorrer.

(...)

Logo, **o instrumento é consequência da negociação e não sua origem.** Não é a data da assinatura do acordo, portanto, que denota ou comprova quando iniciaram as negociações entre as partes. No caso em apreço, resta ainda mais evidente tal fato, na medida em que, em declaração ora acostada aos autos (**Doc. 08**), **o SEMC/RJ reconhece que as tratativas e negociações para a formalização do acordo em referência se iniciaram em dezembro de 2014, ou seja, antes do início do período aquisitivo.**

Assim, por óbvio, a assinatura contida no documento evidencia tão somente o acordo final a que chegaram após todo o trâmite previsto pela legislação”.

Destaco que assinatura de termo de acordo é ato solene, formal, que válida toda a negociação praticada antes. Assim, como em qualquer documento a assinatura é importante, pois é dela que se extrai a chancela das partes. Do contrário poderiam as partes alterar cláusulas ou

informações sem que existisse uma anuência formal, ainda que este não seja o propósito de qualquer negociação praticada, onde parte-se do princípio da boa-fé entre as partes.

Porém, sem ter a pretensão de afastar a premissa formal do ato, mas analisando o caso dos autos, observa-se que, segundo a Recorrente e dos documentos acostados ao feito, grande parte dos trabalhadores receberam ciência do PLR em decorrência do Plano vigente em 2015, e já possuíam conhecimento acerca dos contornos do Plano Próprio. Verificou-se que ao menos 86% dos trabalhadores receberam ciência do PLR em decorrência do Plano vigente em 2015, e já possuíam conhecimento acerca dos contornos do Plano Próprio (e bem antes do prazo de 90 dias mínimo).

O sujeito passivo alega e comprova que enviou comunicações aos seus empregados, alertando-os do processo de avaliação e estabelecimento de metas, cujo atendimento impacta diretamente nos valores pagos a título de PLR (Doc. 04 da Impugnação).

Como forme de sustentar sua defesa aduz que “no Relatório Fiscal, ainda que tacitamente, a Fiscalização reconhece a ausência de amparo legal em sua acusação ao aduzir que “o comprometimento prévio com a produtividade antes de iniciado o período relativo à apuração do lucro ou resultado é um **“imperativo lógico-jurídico”** (fl. 22 do TVF).

Junta precedente do CARF, no sentido de que “a legislação regulamentadora da PLR não veda que a negociação quanto a distribuição do lucro, seja concretizada após sua realização, é dizer, a negociação deve preceder ao pagamento, mas não necessariamente advento do lucro obtido” (Acórdão nº 9202.002.484).

De fato, em outros casos, o CARF já teve oportunidade de decidir sob o mesmo tema, a respectiva condição no processo 16682.721100/2012-23, 06 de junho de 2018, assim ementado:

“CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). REQUISITOS LEGAIS. DATA DE ASSINATURA DO ACORDO EM PERÍODO POSTERIOR.

A assinatura do acordo de PLR após início do período de referência não constitui motivo suficiente para a descaracterização da natureza da verba, principalmente quando se reproduz os mesmos critérios de aferição dos resultados adotados em acordos de períodos anteriores”.

É necessário, portanto, verificar a materialidade do acordo firmado, uma vez que, se houve algum desvirtuamento nos pagamentos em relação às regras negociadas ou, de fato, algum tipo de fraude, o ato formal que confirma o conteúdo material do plano poderia então ser elemento capaz de afastar o propósito negocial e invalidar o PLR.

Ademais, se houvesse apenas um só fato ou elemento levantado pela fiscalização que suscitasse dúvidas quanto aos critérios e metas negociados, já seria, a meu ver, motivo suficiente para a invalidação do PLR. No entanto, isso não foi identificado no lançamento, que questiona apenas a ausência de assinatura do plano em períodos que deveriam ter sido

formalizados previamente, mas que já eram de conhecimento dos colaboradores e seguiam planos anteriores idênticos, com notificação e ciência formal por parte da Recorrente.

Nesse sentido, a Recorrente traz precedente deste Tribunal Administrativo a seu favor:

EMENTA. PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS COM BASE EM ACORDO COLETIVO FOCADO EM RESULTADOS FIRMADO NO CURSO DO PERÍODO AQUISITIVO.

Focando-se o instrumento negocial no incentivo à produtividade, sendo lastreado, especialmente, no inciso II do § 1º do art. 2º da Lei 10.101, objetivando programa de metas e resultados (e não o lucro), inclusive prevendo pagamento mesmo sem aferição de lucro, **deve-se compreender que não atende o requisito do ajuste prévio a negociação subscrita e definitivamente formalizada em data muito avançada em relação ao período aquisitivo (últimos dias do mês de dezembro). Enquanto isso, sendo assinado em meados no exercício (agosto), ainda em tempo razoável para o fim do exercício, mostra-se hígido, sendo possível perseguir as metas e imputar ao negociado os resultados já alcançados face ao processo prévio de negociação.**” (Acórdão nº 2202-005.192, julgado em 08/05/2019, 2ª Seção da 2ª Turma da 1ª Câmara – g.n.).

Com o fito de compreensão do julgado, transcrevo parte da decisão:

“Atento a regulamentação observo, ainda, que a participação nos lucros ou resultados, tem que ser, obrigatoriamente, objeto de negociação entre a empresa e seus empregados (Lei nº 10.101, art. 2º), portanto deve ser razoavelmente negociada a instrumentalizada, conforme critério a ser escolhido. **Decerto, que não necessariamente será exigido o seu acertamento antes do início do exercício ou do período aquisitivo, inclusive por questões de ordem prática,** porém, razoavelmente, deve-se esperar que seja finalizada em tempo apto a atender a seus objetivos, seja de integrar o capital e o trabalho, seja de incentivar à produtividade.” (Acórdão nº 2202-005.192)

Ainda, em análise interpretativa da legislação vigente, ainda que não aplicável à época dos fatos geradores, pode-se dizer que a Medida Provisória nº 905/19 (“MP nº 905/19”), que promoveu alterações na Lei nº 10.101/00, em seu artigo 48, **§ 7º**, trouxe a mesma interpretação de alguns precedentes deste Tribunal, admitindo expressamente os acordos assinados até antes do pagamento das parcelas. Nesse sentido, apesar da MP ter sido revogada, conforme alertou a decisão de piso, a Lei nº 14.020, de 2020, trouxe os mesmos termos da citada MP, conforme transcrição abaixo:

Art. 2º (...)

§ 7º Consideram-se previamente estabelecidas as regras fixadas em instrumento assinado: (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

I - anteriormente ao pagamento da antecipação, quando prevista; e (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

II - com antecedência de, no mínimo, 90 (noventa) dias da data do pagamento da parcela única ou da parcela final, caso haja pagamento de antecipação. (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020).

Nesse sentido, deve ser verificado também as datas, uma vez que foram implementados dois instrumentos para pagamento da PLR: (i) um plano próprio e (ii) convenção coletiva de trabalho.

No que diz respeito ao **Plano Próprio em referência, conforme informações juntadas ao processo, foi assinado no início do exercício, em 30/03/2015. Ou seja, havia transcorrido três meses do período aquisitivo. A sistemática identifica ocorreu no plano de 2016.**

Conforme se verifica da *CLÁUSULA 1ª* da CCT, os pagamentos deveriam ocorrer até 02.03.2015 e 02. (e-fls. 814/822), e os pagamentos ocorrem efetivamente a partir de fevereiro de 2015, ou seja, foram feitos ao longo deste período de 2015. Já ao instrumento de 2016 juntado nas e-fls. 1.163/1.172, ao empregado admitido até 31.12.2014, em efetivo exercício em 31.12.2015, convencionou-se o pagamento pelo banco, até 01.03.2016, a título de “PLR”, até 15% (quinze por cento) do lucro líquido do exercício de 2015. Verifica-se, portanto, que estaria dentro período mínimo de 90 dias estipulados pela lei superveniente, além da ciência do conteúdo material dos demais planos e demais acordos e ajustes feitos entre sindicatos.

Além disso, é necessário interpretar que os Acordos Coletivos tinham como premissa básica estabelecer a forma e os períodos de pagamento, cabendo à Recorrente a obrigação de cumprir tais instrumentos, sob pena de descumprimento. Ademais, as condições precedentes dos demais PLRs já firmados foram reiteradamente estabelecidas.

Assim, levando em consideração que a Recorrente cumpriu os prazos de pactuação prévia no PLR próprio, uma vez que a data limite para admissão na empresa para que um empregado fizesse jus à rubrica em questão seria 03/10/2015 e, conseqüentemente, todos os funcionários que ingressaram até 03/10/2014 já haviam recebido ao menos um pagamento a título de PLR no âmbito dos Planos Próprios do Recorrente, bem como em 08/11/2013 foi apenas firmado o CCT, do qual foi antecedido de plena negociação, entendo que a pactuação prévia teria sido devidamente cumprido.

DA PARTICIPAÇÃO SINDICAL

Superada a questão temporal da assinatura e ciência do plano, passo a verificar a participação do sindicato e cumprimento das convenções coletivas.

Conforme dispõe o art. artigo art. 2º, inciso I, da Lei 10.101/2000, existe a necessidade da participação de um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria na formação do acordo, além de ter que guardar cópia deste acordo no próprio sindicato.

Com isso, a acusação fiscal alega que não teria sido respeitada a representação sindical do que trata o art. 611, no § 2º,º, da CLT:

“Art. 611 - Convenção Coletiva de Trabalho é o acordo de caráter normativo, pelo qual dois ou mais Sindicatos representativos de categorias econômicas e profissionais estipulam condições de trabalho aplicáveis, no âmbito das respectivas representações, às relações individuais de trabalho. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)

...

§ 2º As Federações e, na falta desta, as Confederações representativas de categorias econômicas ou profissionais poderão celebrar convenções coletivas de trabalho para reger as relações das categorias a elas vinculadas, inorganizadas em Sindicatos, no âmbito de suas representações. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)

Nesse tema, a autoridade fiscal alega que não houve pactuação prévia, com assinatura do plano antes de ser implementado e, tampouco, houve participação do sindicato nos planos que abrangia os anos de 2015 e 2016, nos seguintes termos:

“(47) A Convenção Coletiva mencionada no item (46) deste Relatório Fiscal foi celebrada, em 03 de novembro de 2015, entre FENABAN – Federação Nacional dos Bancos e a CONTRAF – Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro, **sem a interveniência do Sindicato dos Empregados em Empresas Distribuidoras de Títulos, Valores Mobiliários e Câmbio e de Agentes Autônomos de Investimento do Mercado Financeiro do Estado do Rio de Janeiro – CNPJ: 32.243.230/0001-78, que representava os trabalhadores da BTG PAM em 2015.**

(48) A CLT, no § 2º do artigo 611, prevê que **as Confederações representativas de categorias profissionais podem celebrar Convenções Coletivas de Trabalho apenas na hipótese de as categorias a elas vinculadas não estarem organizadas em sindicatos**

49) Além da questão da falta de assistência do sindicato que representava os empregados da BTG PAM em 2015, **a citada Convenção Coletiva não estabeleceu qualquer meta de lucros ou resultados a ser alcançada pelos empregados para fazerem jus à PLR.** Para enquadrar-se no conceito jurídico de PLR, é preciso que, resumidamente, haja um pacto prévio entre empregados e empregador, estabelecendo as metas a serem alcançadas e as regras claras e objetivas quanto à retribuição do esforço dos empregados. Caso a(s) meta(s) estipulada(s) seja(m) atingida(s), os empregados farão jus à PLR e o empregador estará obrigado a distribuí-la.

(50) Cabe ainda mencionar que, ao contrário do Acordo firmado em 08/11/2013, citado no item (27) a (30) deste Relatório Fiscal, a Convenção Coletiva acima mencionada estabelecia regras claras e objetivas em relação ao montante cabível aos empregados das verbas indevidamente chamadas de PLR. Contudo, como já explicitado, não continha o estabelecimento de metas de lucros ou resultados”.

Isso porque a *FETRAF – FEDERAÇÃO DOS TRABALHADORES DO RAMO FINANCEIRO DOS ESTADOS DO RIO JANEIRO E ESPÍRITO SANTO – FETRAF – RJ/ES e a CONTRAF – CONFEDERAÇÃO NACIONAL DOS TRABALHADORES DO RAMO FINANCEIRO* somente poderiam representar os empregados do ramo financeiro diretamente caso não existisse Sindicato organizado no Município do Rio de Janeiro.

No caso concreto, a Autoridade Fiscal entendeu que a Recorrente não poderia pagar valores a título de PLR pelo fato de o Sindicato representante da categoria de trabalhadores não ter sido interveniente direto nas negociações que resultaram nas Convenções ora questionadas, firmada entre a FENABAN, a CONTRAF e diversas Federações e Sindicatos, em suposto desrespeito ao que dispõe o Decreto-lei nº 5.452/43 (Consolidação das Leis do Trabalho – “CLT”), já que o sindicato representativo dos trabalhadores seria o SEMC/RJ na CCT.

Com isso, a fiscalização aduz que as Convenções Coletivas do Trabalho ora analisadas não estariam em conformidade com a CLT, conseqüentemente não seriam válidas nos termos da Lei nº 10.101/00.

Em seu Recurso o sujeito passivo argumenta o seguinte:

“Em primeiro lugar a negociação foi firmada entre sindicatos patronais e sindicatos dos trabalhadores do ramo financeiro. O Recorrente é parte integrante de grupo econômico do ramo financeiro e, a despeito de ser pessoa jurídica voltada à distribuição de títulos e valores mobiliários, se submete conjuntamente com as demais pessoas jurídicas do grupo econômico às negociações coletivas do ramo financeiro por ter um banco dentro do grupo.

A esse respeito, cumpre mencionar que a adoção de Convenção Coletiva de Trabalho de entidade sindical congênere não viola o disposto na Lei nº 10.101/00, notadamente nos casos em que tal instrumento é adotado por todo o grupo econômico e em benefício do trabalhador”.

Entretanto, compreendendo de forma diferente, pode-se concluir que houve participação de **“Sindicato congênere”**, o qual estaria habilitado e assumir a legitimidade de representação ao ato formal exigido.

Isso porque, na essência, a **adoção de CCT de Sindicato “congênere”** não fere os pressupostos legais de tal verba, mormente quando adotado para todo o grupo econômico da empresa, em observância ao princípio da razoabilidade, bem como à própria essência do benefício ofertado.

Nesse sentido, verifica-se precedente idêntico afeto à própria Recorrente BTG PACTUAL, que figurou como sujeito passivo em outro caso semelhante, conforme decisão prolatada em **17/07/2013, Acórdão 2401-003.112**, de 17/07/2013, onde foi possível validar e acolher participação de Sindicato congênere, cumprindo exigência de que os instrumentos de negociação devessem ser arquivados, conforme ementa transcrita:

Ementa. Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias
Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008
PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. DEMONSTRAÇÃO DE
PARTICIPAÇÃO DOS SINDICATOS NA NEGOCIAÇÃO PARA PAGAMENTO DA PLR.
FALTA DE INDICAÇÃO DO NOME DO ENTE SINDICAL NO INSTRUMENTO DE
ACORDO. DESCARACTERIZAÇÃO DO ACORDO. IMPOSSIBILIDADE.

Mesmo que não conste do instrumento de negociação para pagamento da PLR o nome do ente sindical, caso se comprove que este participou das negociações, deve-se considerar como cumprida a regra que exige a participação dos sindicatos nas tratativas para pagamento da PLR.

(...)

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. NEGOCIAÇÃO EFETUADA COM COMISSÃO DE EMPREGADOS. NÃO APLICAÇÃO DO ART. 612 DA CLT. Não se aplica aos ajustes firmados entre empresa e comissão de empregados para pagamento da PLR o art. 612 da CLT, o qual trata do quórum para aprovação de acordos ou convenções coletivas de trabalho.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DA EMPRESA - PLR. IMUNIDADE. AUSÊNCIA E/OU IMPOSSIBILIDADE DE CONVENÇÃO COLETIVA DO SINDICATO ESPECÍFICO. CCT DE SINDICATO CONGÊNERE. VALIDADE. OBSERVÂNCIA À LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA.

A Participação nos Lucros e Resultados - PLR concedida pela empresa aos seus funcionários, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, por força do disposto no artigo 7º, inciso XI, da CF, mormente por não se revestir da natureza salarial, estando ausentes os requisitos da habitualidade e contraprestação pelo trabalho, conquanto que observados os requisitos legais inscritos na Lei nº 10.101/2000.

Na hipótese de inexistência de Convenção Coletiva de Trabalho do Sindicato específico de parte dos trabalhadores da contribuinte, sobretudo em razão de impossibilidade técnica de fazê-lo, a adoção de CCT de Sindicato congênera não fere os pressupostos legais de tal verba, mormente quando adotado para todo o grupo econômico da empresa, em observância ao princípio da razoabilidade, bem como à própria essência do benefício, o qual, na condição de verdadeira imunidade, deve ser interpretada de maneira ampla e não restritiva.

Por fim, tenho que possível o acolhimento da alegação de que:

“(...) a Convenção Coletiva de Trabalho firmada entre “Sindicato dos Empregados em Empresas Distribuidoras de Títulos, Valores Mobiliários e Câmbio e de Agentes Autônomos de Investimento do Mercado Financeiro do Estado do Rio de Janeiro” e o “Sindicato das Corretores e Distribuidoras de Títulos e Valores Mobiliários do Rio de Janeiro” não estabelece diretamente as regras de PLR, mas autoriza que “considerando o previsto no art. 7º, do inciso XI, da Constituição Federal de 1988,

que determina pagamento de PLR aos empregados, as empresas que ainda não praticam a determinação constitucional poderão implantar os referidos programas no decorrer da vigência da presente Convenção” (Doc. 09 da Impugnação).

Com isso, verifico dos autos que a Recorrente implementou PLR prevista na CCT dos trabalhadores do ramo financeiro, por pertencer ao grupo econômico que explora atividades no ramo financeiro, implantando programa próprio no âmbito do grupo econômico.

Em mais um julgado em que Recorrente foi parte, o **Acórdão nº 9202-008.457** (2ª Turma da CSRF, Publicado em 31/01/2020), de relatoria da Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, concluiu que o instrumento coletivo do Plano arquivado no Sindicato representante da categoria SEMC/RJ, demonstra uma **participação indireta da entidade sindical na negociação, o que acaba por convalidá-la**, implicando na inexistência de violação à CLT ou à Lei nº 10.101/00, conforme parte do voto transcrito, *in verbis*:

“(…) Quanto a Plano de PLR instituído por meio de Convenção Coletiva, como é o presente caso, não há dúvida no sentido de que o instrumento tem de ser firmado com o sindicato representativo da categoria profissional dos empregados e da categoria econômica da empresa que institui o Plano, e não com outros sindicatos. Destarte, a princípio, não haveria como acatar-se como PLR passível de exclusão da tributação pelas Contribuições Previdenciárias, pagamento efetuado com base em Convenção Coletiva firmada com a FENABAN, quando o sindicato representativo da categoria de empregados destinatária do benefício é o SEMC/RJ.

Entretanto, em sede de Impugnação a Contribuinte apresentou Acordo Coletivo firmado entre o Banco UBS Pactual S.A. e Coligadas (entre elas a Contribuinte) com a Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro – CONTRAF/CUT (fls. 539 a 549), argumentando que esse instrumento, combinado com a Convenção Coletiva acima mencionada, teria dado lastro ao pagamento da PLR de 10/2007. Nesse passo, ponderou que a ausência do sindicato representativo dos trabalhadores na Convenção Coletiva dos Bancos/2007 teria sido suprida por esse Acordo Coletivo firmado com a CONTRAF/CUT, posteriormente arquivado no sindicato da categoria, o SEMC-RJ (fls. 556).

Na ocasião do julgamento em primeira instância, a DRJ limitou-se a registrar:

10.7. Deve-se notar que no acordo coletivo apresentado na Impugnação, datado de 20/12/2007, também não tem participação do sindicato representante da categoria.

Com efeito, o único óbice aventado pela DRJ foi a falta de participação do sindicato representante da categoria, porém não houve restrição quando ao acordo, em si, no que tange à sua eventual ligação com a Convenção Coletiva da FENABAN.

Analisando o citado Acordo Coletivo, firmado em 20/12/2007 com a CONTRAF/CUT, constata-se a previsão de pagamento até 15/02/2008, oportunidade em que deveria ser descontado o valor do pagamento já efetuado com base na Convenção Coletiva FENABAM (cláusula sexta, fls. 540). Ademais, consta às fls. 556 que esse Acordo Coletivo com a CONTRAF/CUT foi arquivado no SEMC-RJ, que é o sindicato representativo da categoria dos trabalhadores da Contribuinte.

Assim, no presente caso, não há como dizer que não teria havido a participação do sindicato da categoria. Embora a Convenção Coletiva FENABAN efetivamente não tenha contado com a participação direta do SEMC-RJ, **no entender desta Conselheira ocorreu uma participação indireta**, consistente em uma espécie de homologação tácita da conjugação da Convenção Coletiva FENABAN com o Acordo Coletivo CONTRAF/CUT, representado pelo arquivamento deste último no SEMC-RJ. Tal conclusão escora-se no fato de que, caso o SEMC-RJ não houvesse concordado com a combinação da Convenção FENABAN com o Acordo CONTRAF-CUT - inclusive com a compensação, no pagamento de 2008, relativo ao Acordo, do valor que fora recebido em 2007 por força da Convenção - obviamente não teria arquivado o respectivo instrumento.

Diante do exposto, dou provimento ao Recurso do Contribuinte, relativamente ao pagamento efetuado em 10/2007, por força da Convenção Coletiva FENABAN”.

Com efeito, em caso extremamente semelhante, o único óbice aventado pela DRJ foi a falta de participação do sindicato que seria o representante da categoria, porém não houve restrição quanto ao acordo firmado em si, no que tange à sua eventual ligação com a Convenção Coletiva da FENABAN, do qual entendo que o sindicato congênere estaria também legitimado a firmar o acordo, havendo participação indireta sindical (indireta), onde deve ser também arquivado posteriormente o plano.

DAS REGRAS CLARAS E OBJETIVAS NO PLANO PRÓPRIO

A acusação fiscal entende pela ausência de regras claras e objetivas, inclusive com mecanismos de aferição quanto às metas a serem alcançadas e à fixação dos direitos dos empregados, cumulada com presumidas inconsistências na aplicação dos Planos analisados de 2015 e 2016.

Nesse sentido, interpretando a legislação vigente, a Fazenda entendeu que se faz necessário que os empregados tenham conhecimento prévio de quanto seu empenho individual será recompensado caso, ao final do ano-base, a empresa venha a alcançar as metas estabelecidas no acordo, concluindo pela falta de clareza e objetividade:

“ (26) Por essa razão, imprescindível o estabelecimento de regras claras e objetivas, inclusive com mecanismos de aferição quanto às metas a serem alcançadas e à fixação dos direitos dos empregados, para que a PAM pague ou

creditada em 2015 fosse considerada como não incidente de contribuição previdenciária.

(27) Contudo, como será demonstrado a seguir, não havia regras claras e objetivas no acordo firmado em 08/11/2013, vigente no período de 01/01/2013 a 31/12/2014, conforme previsão da Cláusula Décima Sexta, e, portanto, relativo a todo o ano de 2014, período-base para o cálculo da PLR paga ou creditada pela BTG PAM em 2015.

(28) Segundo a Cláusula Quinta do referido Acordo (abaixo reproduzida), os critérios para pagamento da PLR eram os estabelecidos nos Anexos I e II e deveriam levar em consideração: (a) o índice de lucratividade das empresas do grupo; (b) as regras quanto à fixação dos direitos à participação e programa de metas, conforme dispunha o Anexo II; e (c) a avaliação de desempenho individual.

“Cláusula Quinta - A PLR será devida pelas EMPRESAS aos seus EMPREGADOS, tendo em vista os critérios estabelecidos nos Anexos I e II, integrantes deste documento, levando-se em consideração:

- (i) o índice de lucratividade das EMPRESAS, descrito no Anexo I deste instrumento;*
- (ii) as regras quanto à fixação dos direitos à participação e programa de metas, descritas no Anexo II deste instrumento;*
- (iii) avaliação de desempenho individual.”*

(29) O Anexo I do citado Acordo (abaixo reproduzido) dispunha em seu item 3 que, ao final do ano, seria apurado o resultado líquido antes de despesas tributárias, imposto de renda e contribuição social e participações estatutárias no lucro, descontado da variação do Certificado de Depósito Bancário - CDI sobre o patrimônio líquido médio do ano. No item 4 do mesmo anexo, estava estabelecido que o índice de lucratividade das empresas seria considerado atingido quando o resultado obtido como especificado no item 3 fosse positivo.

“1 - O índice de lucratividade das EMPRESAS será medido de acordo com o resultado do período de apuração, levando-se em conta os princípios de contabilidade geralmente aceitos.

2 - Apenas se alcançado o índice de lucratividade haverá distribuição de resultado.

3 – Apuração de índice de lucratividade:

Ao final do ano será apurado o resultado líquido antes de despesas tributárias, imposto de renda e contribuição social e participações estatutárias no lucro, descontado da variação do Certificado de Depósito Bancário - CDI sobre o patrimônio líquido médio do ano.

4 - Considerar-se-á atingido o índice de lucratividade se o resultado líquido antes de despesas tributárias, imposto de renda e contribuição social e participações

estatutárias no lucro, descontado da variação do Certificado de Depósito Bancário - CDI sobre o patrimônio líquido médio for positivo.

5 - A PLR corresponderá a 25% (vinte e cinco por cento) do resultado líquido antes de despesas tributárias, imposto de renda e contribuição social e participações estatutárias no lucro, descontado da variação do Certificado de Depósito Bancário - CDI sobre o patrimônio líquido médio do ano.

6 - As EMPRESAS poderão utilizar-se de percentual superior ou inferior ao determinado no item 5 acima, não configurando novação ou descumprimento às regras do ACORDO de PLR.” (grifo nosso).

(30) No Anexo II do mesmo Acordo (abaixo reproduzido), encontravam-se as regras quanto à fixação dos direitos à participação e programas de metas, que, em apertada síntese, eram: (a) o percentual a ser distribuído seria destinado a todas as áreas das empresas; (b) os empregados fariam jus ao recebimento de no mínimo 1 (um) salário e no máximo 100 (cem) salários mensais; (c) o valor recebido por cada empregado seria determinado por suas avaliações anuais individuais, com critérios e condições amplamente divulgadas internamente para os empregados; (d) os empregados que tivessem desempenho acima do esperado (avaliação "EXCELENTE") receberiam até 4 vezes o valor máximo estabelecido ou, ainda, um valor superior, em caráter excepcional

(...)

(31) No que tange ao índice de lucratividade das empresas, previsto na Cláusula Quinta, item '(i)', do Acordo firmado em 08/11/2013, os elementos constantes no instrumento eram suficientes para que os empregados pudessem verificar o cumprimento do pactuado. Além disso, em sua resposta apresentada a esta fiscalização em 25/02/2019, por solicitação de juntada ao e-Dossiê nº 10010.025535/0418-17, a BTG PAM demonstrou que o índice de lucratividade foi atingido em 2014.

(32) Já com relação à determinação do quantum de PLR seria pago ou creditado a cada empregado, não havia no corpo do próprio instrumento firmado entre empresas do Grupo BTG Pactual e seus empregados critérios e condições objetivas, hábeis a permitir que os empregados, polo hipossuficiente da relação trabalhista, pudessem exigir o cumprimento do pactuado. Embora o Anexo II do Acordo firmado em 08/11/2013 informasse que **os critérios e as condições para a determinação da PLR destinada a cada empregado em 2015 seriam amplamente divulgadas internamente**, tais regras claras e objetivas deveriam estar presentes no próprio acordo de modo a dar-lhes publicidade e a vincular as partes signatárias.

(33) Ademais, nos Anexos I e II identificam-se possibilidades de alteração unilateral das regras estabelecidas pela fiscalizada. É o que ocorre, por exemplo, com os itens 5 e 6 do Anexo I, reproduzido no item (29) deste Relatório Fiscal: no item 5, é determinado o percentual a ser distribuído a título de PLR, enquanto o

item 6 prevê que a empregadora poderá utilizar-se de percentual superior ou inferior ao determinado no item 5, sem que tal modificação se configure em descumprimento do pactuado. Outro exemplo de discricionariedade por parte da empregadora, é verificada nos itens 2 e 3.1 do Anexo II, reproduzido no item (30) deste Relatório Fiscal. Embora o item 2 estabeleça um intervalo de PLR entre 1 (um) salário e 100 (cem) salários mensais, há uma ressalva de que esse limite máximo poderia ser excedido em casos excepcionais. No item 3.1, constata-se a possibilidade de ser distribuída PLR de até 4 (quatro) vezes o valor máximo estabelecido ou, até mesmo, superior a isso, em caráter excepcional.

(34) Não havendo regras claras e objetivas e ainda ficando ao alvídrio do empregador a atribuição de “premiação” superior ao empregado que ele entendesse ser mais merecedor que outro, pergunta-se: como poderiam os empregados se vincularem ao acordo e exigir da sociedade seu cumprimento?

(35) Faz-se mister destacar, ainda, que no item 3.1 do Anexo II do acordo, a empregadora afirmou que **seria prematuro estabelecer o pagamento de uma premiação fixa** para os empregados que, no desempenho de suas atividades, viessem a superar as expectativas do grupo econômico. **Nas palavras contidas no acordo, as empresas do grupo “dependem exclusivamente das pessoas que compõem o quadro de seus EMPREGADOS, do conhecimento destes, de suas habilidades como homens de negócio, de oportunidades geradas em razão de relacionamento com o mercado de capitais, da prospecção de novos negócios, fruto de experiência incomum”.**

A autoridade lançadora verificou que houve ausência no corpo dos instrumentos firmados de critérios e das condições para determinação do valor da PLR devida a cada empregado em 2015 e 2016.

A decisão de piso compreendeu que no item 6 do anexo I, do instrumento pactuado, poderia haver decisão da empresa por um percentual maior/menor de PLR, sem que reste caracterizada quebra de contrato e, mais, sem nenhuma condição, e em caráter absolutamente subjetiva, ao critério exclusivo da recorrente, conforme transcrição do anexo I:

"Cláusula Quinta - A PLR será devida pelas EMPRESAS aos seus EMPREGADOS, tendo em vista os critérios estabelecidos nos Anexos I e II, integrantes deste documento, levando-se em consideração:

- (i) o índice de lucratividade das EMPRESAS, descrito no Anexo I deste instrumento;
- (ii) as regras quanto à fixação dos direitos à participação e programa de metas, descritas no Anexo II deste instrumento;
- (iii) avaliação de desempenho individual."

Da leitura do Anexo I:

"1 - O índice de lucratividade das EMPRESAS será medido de acordo com o resultado do período de apuração, levando-se em conta os princípios de contabilidade geralmente aceitos.

2 - Apenas se alcançado o índice de lucratividade haverá distribuição de resultado.

3 - Apuração de índice de lucratividade:

Ap final do ano será apurado o resultado líquido antes de despesas tributárias, imposto de renda e contribuição social e participações estatutárias no lucro, descontado da variação do Certificado de Depósito Bancário - CDI sobre o patrimônio líquido médio do ano.

4 - Considerar-se-á atingido o índice de lucratividade se o resultado líquido antes de despesas tributárias, imposto de renda e contribuição social e participações estatutárias no lucro, descontado da variação do Certificado de Depósito Bancário - CDI sobre o patrimônio líquido médio for positivo.

5 - A PLR corresponderá a 25% (vinte e cinco por cento) do resultado líquido antes de despesas tributárias, imposto de renda e contribuição social e participações estatutárias no lucro, descontado da variação do Certificado de Depósito Bancário - CDI sobre o patrimônio líquido médio do ano.

6 - As EMPRESAS poderão utilizar-se de percentual superior ou inferior ao determinado no item 5 acima, não configurando novação ou descumprimento às regras do ACORDO de PLR." (grito nosso)

Já no item 6 acima, observamos que pode haver decisão da empresa por um percentual maior/menor de PLR, sem que reste caracterizada quebra de contrato e, mais, sem nenhuma condição. Posta, neste momento condição de caráter absolutamente subjetiva, ao talante exclusivo da atuada.

Prosseguindo na análise, vejamos a dicção do Anexo II:

"1 - O percentual a ser distribuído será destinado a todas as áreas das EMPRESAS.

2 - Os EMPREGADOS farão jus ao recebimento, a título de PLR, de no mínimo 1 (um) salário e no máximo 100 (cem) salários mensais, ficando esclarecido que este limite máximo poderá ser excedido em casos excepcionais, conforme descrito no item 3.2 abaixo.

3 - Na determinação do valor a título de PLR a ser recebido por cada EMPREGADO, serão consideradas as avaliações anuais individuais dos EMPREGADOS, cujos critérios e condições, foram amplamente divulgados internamente para os empregados, sendo de amplo conhecimento e à disposição dos signatários.

3.1 - Tendo em vista que os resultados das EMPRESAS, por suas características e peculiaridades, em regra, dependem exclusivamente das pessoas que compõem o quadro de seus EMPREGADOS, do conhecimento destes, de suas habilidades como homens de negócio, de oportunidades geradas em razão do relacionamento com o mercado de capitais, da prospecção de novos negócios, fruto de experiência incomum, e levando-se em consideração que seria prematuro estabelecer o pagamento de uma premiação fixa, sem que primeiramente sejam alcançados os resultados esperados, fica assegurado aos EMPREGADOS que obtiverem uma performance acima do esperado, ou seja, que alcançarem uma avaliação correspondente a "EXCELENTE", até 4 vezes o valor máximo estabelecido, ou ainda, um valor acima disso, em caráter excepcional em conformidade com os resultados trazidos às EMPRESAS pelos EMPREGADOS.

3.2 - Por fim, a PLR a ser distribuída será composta da seguinte forma: (i) pelo valor decorrente do lucro auferido pelas EMPRESAS, conforme item 2, deste Anexo; (ii) combinado com a avaliação individual do EMPREGADO. O montante a ser distribuído a título de PLR levará em consideração os seguintes parâmetros:

Avaliação Geral do EMPREGADO	Fator multiplicador a ser utilizado para exceder o limite máximo estabelecido no item 2 acima
INSATISFATÓRIO (IN)	-
NÃO SATISFATÓRIO (NS)	-
SATISFATÓRIO (S)	Até 2x o limite máximo
MUITO SATISFATÓRIO (MS)	Até 4x o limite máximo
EXCELENTE (E)	Acima de 4x o limite máximo

Do exame das regras constantes do Anexo II, verifica-se que estabelecem uma faixa de valor de PLR, limites mínimos e máximos, sem, no entanto, fixar regras que permitam verificar com precisão o valor efetivo a ser recebido pelos empregados.

De fato, sabemos que a PLR está condicionada à lucratividade e às avaliações de desempenho dos empregados. Contudo, da leitura do plano, não se tem clareza nas regras adjetivas do quanto será recebido pelo trabalhador, levando em consideração aqueles parâmetros.

Vê-se, portanto, que a atuação não decorreu de convicção pessoal do auditor fiscal, mas da observação das regras estabelecidas no plano, que possuíam, estas, sim, larga margem de subjetividade.

Seguiremos na análise dos demais pontos descumpridos da Lei nº 10.101/2000:

A planilha identificada à f. 1634, referida pela defesa, explicando as divergências de percentuais de PLR em face de cada um dos empregados, só destaca o caráter de discricionariedade/ personificação de cada pagamento, ao sabor dos interesses da empresa, na atuação de cada empregado. Tal previsão, conforme já dito, não se encontra explicitada nos instrumentos contratuais do Acordo.

Quanto à discussão acerca da validade do plano próprio, esta matéria não foi alvo de questionamento da auditoria, e sim a sua adequação às normas de incidência previdenciária.

Ainda que tal possibilidade (ajustes/revisão) tenha sido registrada, a falta de detalhamento das condições, aliada à hipossuficiência dos obreiros não lhe confere validade.

A recorrente se insurge ainda contra o argumento fiscal relativo à inexistência de **regras claras e objetivas** quanto à fixação dos direitos substantivos e regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes quanto ao acordado:

“Ocorre que, diferentemente daquilo posto pela Autoridade Fiscal e entendimento pela Turma Julgadora a quo, os Anexos I e II (e III, no caso do Plano Próprio com vigência em 2015) dos referidos Planos estabelecem regras claras e objetivas acerca do “quantum de PLR seria pago ou crédito a cada empregado” (fl. 12 do RF).

Em verdade, o Relatório Fiscal somente demonstra a sua não satisfação com os critérios acertados pelo Recorrente e por seus empregados para a PLR, com interveniência do Sindicato representante da categoria dos trabalhadores, o que não pode ser admitido por este E. CARF. Vejamos.

Com efeito, na Cláusula Quinta dos Planos Próprios, estabelece-se que a PLR será devida pela Recorrente com base nos critérios estabelecidos nos referidos anexos, levando-se em consideração (i) o índice de lucratividade da empresa, (ii) as regras quanto à fixação dos direitos à participação e programa de metas, previstas nos respectivos Anexos II, e (iii) a avaliação de desempenho individual:

“Cláusula Quinta - A PLR será devida pelas EMPRESAS aos seus EMPREGADOS, tendo em vista os critérios estabelecidos nos Anexos I e II, integrantes deste documento, levando-se em consideração:

- (i) o índice de lucratividade das EMPRESAS, descrito no Anexo I deste instrumento;
- (ii) as regras quanto à fixação dos direitos à participação e programa de metas, descritas no Anexo II deste instrumento;
- (iii) avaliação de desempenho individual.”

No que diz respeito ao item “i” acima, discriminado nos Anexos I dos Planos, a Fiscalização reconhece que “os elementos constantes no instrumento eram suficientes para que os empregados pudessem verificar o cumprimento do pactuado” (fls. 12 e 25 do RF) e que a demonstrou, ao longo do procedimento de fiscalização, o atingimento dos índices nos anos de 2014 e 2014.

Os itens “ii” e “iii” acima se encontram detalhados e devidamente apresentados aos empregados nos respectivos Anexos II e III, no caso do Plano com vigência em 2015.

A título de exemplo, confira-se abaixo trechos do Anexo II aos Planos Próprios (pontua-se que as regras são idênticas para ambos os períodos) que demonstram a existência de regras claras e objetivas em relação aos valores que seriam endereçados aos empregados do Recorrente:

2 – Os EMPREGADOS farão jus ao recebimento, a título de PLR, de no mínimo 1 (um) salário e no máximo 100 (cem) salários mensais, ficando esclarecido que este limite máximo poderá ser excedido em casos excepcionais, conforme descrito no item 3.2 abaixo.

3 – Na determinação do valor a título de PLR a ser recebido por cada EMPREGADO, serão consideradas as avaliações anuais individuais dos EMPREGADOS, cujos critérios e condições foram amplamente divulgados internamente para os empregados, sendo de amplo conhecimento e à disposição dos signatários.

3.1 – Tendo em vista que os resultados das EMPRESAS, por suas características e peculiaridades, em regra, dependem exclusivamente das pessoas que compõem o quadro de seus EMPREGADOS, do conhecimento destes, de suas habilidades como homens de negócio, de oportunidades geradas em razão de relacionamento com o mercado de capitais, da prospecção de novos negócios, fruto de experiência incomum, e levando-se em consideração que seria prematuro estabelecer o pagamento de uma premiação fixa, sem que primeiramente sejam alcançados os resultados esperados, fica assegurado aos EMPREGADOS que obtiverem uma performance acima do esperado, ou seja, que alcançarem uma avaliação correspondente a “EXCELENTE”, até 4 vezes o valor máximo estabelecido, ou ainda, um valor acima disso, em caráter excepcional, em conformidade com os resultados trazidos às EMPRESAS pelos EMPREGADOS.

3.2 – Por fim, a PLR a ser distribuída será composta da seguinte forma: (i) pelo valor decorrente do lucro auferido pelas EMPRESAS conforme item 2 deste Anexo; (ii) combinado com a avaliação individual do EMPREGADO. O montante a ser distribuído a título de PLR levará em consideração os seguintes parâmetros:

Avaliação Geral do EMPREGADO	Fator multiplicador a ser utilizado para exceder o limite máximo estabelecido no item 2 acima
INSATISFATÓRIO (IN)	-
NÃO SATISFATORIO (NS)	-
SATISFATÓRIO (S)	Até 2x o limite máximo
MUITO SATISFATÓRIO (MS)	Até 4x o limite máximo
EXCELENTE (E)	Acima de 4x o limite máximo ¹

Veja-se que, após a definição do percentual do lucro a ser distribuído, com base no índice de lucratividade do Recorrente, a determinação do valor individual a ser pago a título de PLR a cada empregado se pauta nas avaliações anuais dos trabalhadores, cujos critérios são amplamente divulgados internamente.

Verifica-se, ainda, que é claro e objetivo do Plano Próprio quanto o empregado poderá ganhar, a depender do resultado final de sua avaliação individual, contrariando a suposição criada pelo acórdão recorrido ao sedimentar que não foram fixadas “regras que permitam verificar com precisão o valor efetivo a ser recebido pelos empregados” (fl. 29 do acórdão recorrido), conclusão esta que não guarda guarida com a Lei nº 10.101/00.

Inclusive, no Anexo III do Plano Próprio com vigência para 2015, encontram-se previstas as premissas e os princípios da avaliação de desempenho individual, como a metodologia do processo, destacando-se que esse processo é composto por dois pilares:

(a) metas que representam o que deve ser atingido e correspondem a 60% do processo e **(b)** competências que representam como os resultados devem ser atingidos e correspondem a 40%.

Nesse instrumento, também consta a descrição dos quatro módulos de fechamento do processo de avaliação (“autoavaliação”, “avaliação de competências 360º”, “avaliação livre” e “avaliação gestor”) e a metodologia desse processo, confira-se:

São quatro módulos combinados para fechamento do processo de avaliação:

Auto-Avaliação: o funcionário se auto-avalia em relação a Metas e Competências.

Avaliação de competências 360º: avalia a forma como o colaborador se comportou, suas atitudes, como mobilizou recursos, no alcance de resultados

Avaliação livre: feedbacks livres que podem ser enviados de qualquer colaborador para qualquer avaliado.

(...)

Avaliação gestor: gestor avalia Metas/Competências do subordinado também com base nos feedbacks recebidos das avaliações livres e 360°.

A metodologia do processo de avaliação do desempenho individual compreende as seguintes etapas:

1. Definição de metas e input no sistema

Os funcionários acordam suas metas com seus gestores e registram no sistema.

O Line Manager recebe, em seu e-mail, sinalização de que ele precisa revisar/aprovar as metas de seus funcionários.

O funcionário recebe um e-mail sinalizando que seu LM revisou/aprovou/alterou/reproveu suas metas.

O funcionário dá o "ok" via sistema, concordando com as alterações nas metas e/ou reescreve as metas se necessário.

O fluxo continua indo e voltando até que o gestor aprove as metas do funcionário avaliado.

2. Revisão do meio do ano

Os funcionários acessam o sistema e alteram as avaliações, caso entendam necessário.

O Line Manager aprova as alterações das metas no sistema que ficam valendo para aquele exercício.

3. Avaliação 360°

Os funcionários escolhem de 3 a 7 avaliadores, podendo ser de dentro ou de fora da área do avaliado e subordinados, quando aplicável.

Os gestores validam os nomes sugeridos pelos avaliados.

Para manter a confidencialidade, a lista final não fica disponível ao avaliado.

4. Período de Avaliação (são feitas as delegações, se houverem)

O período de avaliação começa com a auto-avaliação, seguida depois pelas avaliações 360° e avaliações livres.

Os gestores realizam avaliação final, baseada nas auto-avaliações dos funcionários, avaliações 360° e avaliações livres.

Depreende-se, portanto, da simples leitura dos trechos acima colacionados dos Planos Próprios, que é possível a verificação de quais critérios foram acordados para a avaliação do empregado e para a posterior quantificação da participação nos lucros ou resultados a ser distribuída aos empregados.

Todas as comunicações com relação ao fluxo operacional de fixação das metas supramencionadas e aferição de seu cumprimento (isto é, do processo de avaliação como um todo) são realizadas mediante uso dos sistemas internos do banco (doc. 04 da Impugnação), como admitido pelas partes negociantes”.

Como bem registrado pela decisão de piso, o artigo art. 2º da Lei 10.101/2000 “é expresso ao exigir que a PLR resulte de negociação prévia e, também, que esta negociação seja levada a termo em um “instrumento de negociação” que, necessariamente, registrará regras claras e objetivas dos critérios e condições para sua concessão, aferimento, periodicidade, vigência e pagamento etc.”, conforme transcrição do citado artigo:

“Art. 2o A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:

I- comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;

II - convenção ou acordo coletivo.

§ 1o Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;

II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

§ 2º O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.

A “clareza e a objetividade” a que se refere o dispositivo legal transcrito acima pressupõem apenas que as regras vigentes sejam oficiais, de conhecimento amplo e geral (publicidade das regras) e se originem de consenso (concordância dos empregados).

Já a acusação fiscal se pauta pela inexistência de regras claras e objetivas, que apesar de terem sido previamente estabelecidas aos colaboradores da Recorrente, entendeu que inexistem clarezas para que determinadas metas e resultados fossem alcançados.

Como visto, para atingir o referido objetivo, a implementação da PLR deve observar os parâmetros dispostos na Lei n. 10.101/2000, cuja inobservância enseja a exclusão da natureza jurídica de PLR dos valores pagos sob tal rubrica, importando no seu reconhecimento de cunho salarial.

Assim, é necessário que o instrumento de negociação seja definido previamente com os empregados, a fim de que se possa tornar claro e objetivo as regras os critérios e condições a título de participação se o seu desempenho atingisse os objetivos almejado.

A questão central aqui é: a contribuinte estabeleceu um plano de Participação nos Lucros e Resultados (PLR) com metas e objetivos de difícil alcance, caracterizando uma mera divergência de interpretação por parte da auditoria fiscal, ou, de fato, infringiu a legislação previdenciária e fiscal, em especial os critérios estabelecidos no art. 2º da Lei nº 10.101/2000?

Isso porque, no relatório fiscal, foram apontados aspectos que, quando analisados na prática, levaram a fiscalização a concluir que não havia regras claras e objetivas para individualizar a análise das métricas apresentadas e dos resultados almejados.

Já a Recorrente alega que as métricas estão relacionadas aos eventos que servem para qualquer empresa, no exercício de suas atividades, apurar seus lucros e resultados, encontrando fundamento legal, que define lucro líquido e resultado, e que os empregados da empresa teriam expressamente aprovados os Programas de 2015 e 2016.

Nesse item, entendo que a **complexidade do programa** poderia, de fato, representar uma dificuldade para o alcance dos objetivos propostos, considerando que os colaboradores negociavam com o sindicato os requisitos a serem cumpridos. Contudo, não caberia à fiscalização avaliar o programa com o intuito de identificar a complexidade das metas estabelecidas, mas sim apontar eventuais equívocos que demonstrassem a ausência de uma análise individualizada para o alcance dos resultados almejados.

Além disso, a fiscalização deveria verificar se a PLR estaria sendo desvirtuada para afastar a incidência das contribuições, impedindo que cumprisse sua finalidade legítima. No presente caso, ao realizar uma análise valorativa, a fiscalização acabou adentrando no mérito do plano, quando a questão central não deveria se limitar a julgar se as metas eram fáceis ou difíceis, mas sim se atendiam aos critérios legais e se todos os colaboradores tiveram plena ciência dos mecanismos para alcançar os resultados negociados. E nesse sentido, foi verificado de forma ampla que os colaboradores tinham ciência das regras a serem cumpridas, que seguia padrão de Acordos anteriores firmados, e possivelmente poucas alterações no seu formato.

Ainda, a Recorrente aduz que não houve nenhuma ação judicial trabalhista questionando o PLR e não há nos autos nenhuma contestação apurada. **Pelo contrário, foi informado ações trabalhistas que confirmaram a validade do plano.**

Tampouco houve manifestação contrária do sindicato da categoria que teria acompanhado todo o processo de implementação e pagamento da PLR, e no presente caso, verifica-se que o termo, que estabelecia as regras a serem obedecidas pelos segurados, foi depositada junto ao Sindicato dos Empregados em empresas, sem nenhuma desavença identificada.

Acerca do tema, em que a análise do conteúdo das metas a serem alcançadas podem ser de fato situação de divergência do Fisco e Contribuinte, transcrevo parto do artigo de Fábio Zambitte Ibrahim:

“Nesse item, busco, na medida do possível, estabelecer parâmetros objetivos de análise, que permitam, com maior grau de certeza, identificar o atendimento aos anseios do legislador ordinário nos programas de participação.

Primeiramente, a transparência é um requisito nuclear, o que significa, sucintamente, produzir condições de ser compreendido pelos interessados. A transparência não implica, ao contrário do que possa parecer, a fácil compreensão, mas sim a possibilidade de qualquer pessoa, mediante explanação compatível, apreender as metas desejadas e as consequências positivas dos resultados esperados.

Por natural, a transparência terá de ser apreciada, também, de acordo com a complexidade e estrutura do empregador. Empresas com diversos ramos de atividade e ações diversificadas, inexoravelmente irão produzir consensos complexos, de forma a atender demandas das mais variadas. Em um contexto de vários interesses contrapostos, a autoridade fiscal deve possuir o discernimento em admitir composições mais elaboradas. Nesse ponto, o cuidado e esforço do empregador em viabilizar e difundir o entendimento do programa fará a diferença.

Além da transparência, a controlabilidade é fator fundamental. De nada adianta a compreensão de todos quanto aos parâmetros do programa, incluindo suas regras adjetivas, se, no seu desenvolvimento, não há elementos que permitam, com algum grau de certeza, aferir se os valores resultantes são efetivamente verdadeiros; condizentes com as premissas estabelecidas e dentro do que é validamente devido.

A legislação também não prevê como isso deva ocorrer, mas é certo que a empresa, ao lado da fixação dos direitos substantivos e regras adjetivas, terá de permitir, na melhor medida do possível, a controlabilidade dos empregados e dirigentes, assegurando a licitude do programa e incrementando a confiança recíproca na relação de trabalho. Por exemplo, acompanhamentos periódicos e publicações de resultados parciais, em tese, podem ser utilizados como forma de assegurar o controle.

Aspecto um pouco mais complexo diz respeito à adequação entre meios e fins. A clareza e objetividade são direcionadas ao estabelecimento dos direitos substantivos de participação e das regras adjetivas, mas esses dois parâmetros, em conjunto, devem possuir algum grau de harmonia. Na organização dos programas, há dois planos de normatização. O primeiro, com os direitos substantivos, que são os fins desejados pelo programa, traduz seguramente o mais relevante, prevendo as premissas fundamentais dos planos, como, por exemplo, a distribuição voltada somente a lucros, resultados ou ambos. É, em suma, o valor a ser distribuído.

Ao falar-se em direito substantivo, traduz a lei uma referência eufemística aos valores a serem pagos aos empregados e dirigentes – pois para o empregador haverá, em verdade, um dever – qualificando-o como substantivo e, por consequência, denominando de adjetivas as regras destinadas à quantificação individual do pagamento a ser realizado, na hipótese de alcançarem-se as metas ou resultados desejados”. (ZAMBITTE IBRAHIM, Fábio. *Pagamentos de Lucros e Resultados a Diretores e Administradores Não Empregados. A Questão da Contribuição Previdenciária*. Revista Brasileira de Direito Previdenciário, v. 39, p. 5-14, 2017).

Portanto, analisando de forma minuciosa os planos apresentados, as explicações e provas trazidas ao feito, entendo que a métrica das regras claras e objetivas teriam sido atendidas,

mas talvez, em forma complexa de ser atingida, com detalhes e exigências que tornaram o programa complexo.

Por outro lado, a Recorrente faz amplo e detalhada explicação em seu recurso dos programas implementados, cotejando os instrumentos de negociação de todas as formas e categorias a serem observadas, para que fosse possível atingir os níveis de resultado dos seus empregados segurados, **com base em metas relacionadas especificamente a cada uma das áreas**, seguindo tabela de cargos e funções desempenhadas.

Além disso, a Recorrente detalhou amplamente o peso do desempenho individual na empresa, esclarecendo que a disparidade nos pagamentos entre os colaboradores ocorria em função das avaliações pessoais realizadas com base em critérios objetivos, conforme a métrica estabelecida no plano aprovado e previamente ajustado. Essa explicação foi acompanhada das respectivas provas. Ora, se o programa instituído pela Carta Magna tem como premissa o reconhecimento por meio de incentivos remuneratórios, promovendo a união de esforços da empresa em busca de resultados positivos, é legítimo que a avaliação individual tenha um peso maior para aqueles que se esforçaram mais em prol desses resultados. O que não pode ocorrer é a aplicação de critérios subjetivos e diferenciados para cada colaborador, resultando em pagamentos baseados em distinções arbitrárias.

Destaca-se que, em programas complexos, como o caso dos autos, a autoridade fiscal deve se restringir a dar executoriedade ao que foi pactuado, considerando a variabilidade de particularidades envolvidas. Isso porque é essencial preservar a livre concorrência, garantindo a confidencialidade de sigilos e métricas estabelecidas. O mesmo ocorre com informações da própria administração pública, que também adota programas de estímulo à produtividade em diversos setores, os quais, muitas vezes, sequer são divulgados, apesar das exigências de transparência previstas na legislação.

Caso haja publicidade excessiva sobre determinados PLRs, além do que é determinado pela legislação, pode haver exposição indevida à concorrência. O detalhamento de instrumentos empresariais internos pode comprometer estratégias sigilosas e, em grandes empresas, a individualização por setor ou função torna-se excessivamente complexa, considerando a magnitude do quadro de funcionários. O programa de PLR, por sua natureza, visa estimular os trabalhadores a buscarem melhores resultados e maior produtividade, beneficiando tanto a empresa quanto os colaboradores. Portanto, sua implementação deve respeitar os critérios legais sem comprometer aspectos estratégicos ou expor informações sensíveis ao mercado.

Como forma de demonstrar o conteúdo e os resultados dos instrumentos, a Recorrente apresenta os motivos de haver disparidade em determinados exemplos apresentado pelo fisco, transcrevendo apenas uma parte das alegações da recorrente, consoante a vasta documentação probatória ao feito:

“(…) O Recorrente não contesta o reconhecimento fático de que a “analyst” Olivia Suely Ramos Gagliardi recebeu menos que o “analyst” Alan Lepletier de Oliveira e que o “analyst” Felipe Balassiano. Todavia, o simples nível hierárquico de “analyst” do empregado não se mostra suficiente para conduzir a apuração de sua participação na PLR. A área de atuação, a função exercida, as metas negociadas e o retorno trazido por esses empregados são igualmente fatores que contribuem para a apuração da PLR, o que não deve ser entendido como critério subjetivo.

De fato, enquanto a Sra. Olivia Suely Ramos Gagliardi tem o cargo de assistente executiva sênior (“Senior Executive Assistant”), prestando serviços administrativos e de baixa complexidade (inclusive, essa funcionária atende os Srs. Alan Lepletier de Oliveira e Felipe Balassiano), os outros dois empregados desempenham atividades complexas e relacionadas diretamente à obtenção de lucro pela empresa, o que justifica a diferença dos múltiplos salariais recebidos a título de PLR.

Inclusive, entre os Srs. Alan Lepletier de Oliveira e Felipe Balassiano, cumpre mencionar que há diferença no nível de senioridade, pois o primeiro empregado é “AN III” e o segundo, “AN IV” (distinção essa que pode ser percebida pelo próprio salário mensal recebido por esses empregados).

Outro exemplo do equívoco cometido pela Fiscalização é a comparação realizada entre os empregados Alexandre Mariante Carvalho, João Carlos de Paula Scanduzzi e Rafael José Artur Ferreira da Fonseca, classificados, apenas para controle do Recorrente, como “*associate partner*”¹³.

Apesar de os três trabalhadores terem obtido o mesmo conceito final, em suas avaliações, fato é que, na ocasião, estavam em microestruturas distintas e possuíam responsabilidades e atividades com diferentes impactos para o negócio. Aqui, novamente, observa-se o pleno atendimento dos critérios estabelecidos pelas partes, in casu, o índice de lucratividade.

Todavia, a Autoridade Fiscal não se desincumbiu de seu ônus de demonstrar que a avaliação individual de um determinado empregado, dentro do processo de pactuação e avaliação de suas metas negociadas, não se mostrou clara e objetiva. Preferiu a Autoridade Fiscal comparar empregados que, a despeito de possuírem o mesmo nível hierárquico em termos de carreira e senioridade, estão lotados em áreas distintas, exercem funções distintas e, conseqüentemente, possuem metas negociadas e potenciais de retorno para o Recorrente distintos”.

Com isso, entendo que de fato a empresa cumpriu os requisitos da legislação em vigor, e que não caberia a fiscalização aprofundar os termos do programa, sem que houvesse motivos de descumprimento da natureza jurídica da PLR. Até porque se constatou que todos trabalhadores receberam o pagamento resultante do Plano, não havendo informações de exclusões ou não pagamentos, apenas de que houve valores distintos em alguns casos, como visto acima.

A 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão n.º **9202-003.105**, decidiu sobre o tema, concluindo pelo seguinte:

EMENTA. Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/02/2001 a 28/02/2005

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DA EMPRESA - PLR. IMUNIDADE. OBSERVÂNCIA À LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA.

A Participação nos Lucros e Resultados - PLR concedida pela empresa aos seus funcionários, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, por força do disposto no artigo 7º, inciso XI, da CF, sobretudo por não se revestir da natureza salarial, estando ausentes os requisitos da habitualidade e contraprestação pelo trabalho.

Somente nas hipóteses em que o pagamento da verba intitulada de PLR não observar os requisitos legais insculpidos na legislação específica, notadamente artigo 28, § 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212/91, bem como MP nº 794/1994 e reedições, c/c Lei nº 10.101/2000, é que incidirão contribuições previdenciárias sobre tais importâncias, em face de sua descaracterização como Participação nos Lucros e Resultados.

A exigência de outros pressupostos, não inscritos objetivamente/literalmente na legislação de regência, como a necessidade de pagamentos iguais a todos os empregados, é de cunho subjetivo do aplicador/intérprete da lei, extrapolando os limites das normas específicas em total afronta à própria essência do benefício, o qual, na condição de verdadeira imunidade, deve ser interpretado de maneira ampla e não restritiva.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. EXISTÊNCIA DE ACORDO PREVENDO REGRAS PARA PAGAMENTO DA VERBA. MAIOR ESPECIFICIDADE EM SISTEMA DE GESTÃO DE DESEMPENHO DA PRÓPRIA EMPRESA. VALIDADE. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

Constatando-se que a empresa concedeu Participação nos Lucros e Resultados com base em Acordo Coletivo com a explicitação de regras claras e objetivas, não há se falar em incidência de contribuições previdenciárias, ainda que a contribuinte tenha instrumentalizado aludido regramento em ato próprio denominado Sistema de Gestão de Desempenho, o qual contempla com maior especificidade as condições e fórmula de cálculo para concessão de referida verba, mormente quando fora devidamente informado aos beneficiários, os quais tem comissão permanente para tratar da matéria.

Recurso especial negado”.

Por oportuno, transcrevo trecho do voto do Acórdão transcrito:

“Como se observa, não há se falar em ausência de regras claras e objetivas, mas, sim, em simples discordância da autoridade fiscal em relação aos

procedimentos eleitos pela empresa e demais partes envolvidas na elaboração do Plano de PLR.

E, como já vem sendo sedimentado na jurisprudência administrativa, não cabe ao agente lançador adentrar as regras e outras condições estabelecidas pelas partes interessadas, de maneira a rechaça-las em razão de eventual discordância.

Portanto, cabe à autoridade fiscal exclusivamente verificar se os pressupostos inscritos na Lei nº 10.101/2000 foram observados e se as regras acordadas entre as partes estão sendo cumpridas por ocasião do pagamento da PLR, sendo defeso adentrar aos aspectos substanciais dos acordos, mormente em virtude de não deter conhecimento da rotina da empresa e não ter participado das tratativas”.

Portanto, entendo que quanto às regras claras e objetivas apresentadas estão dentro do mínimo legal exigido, não há desvirtuamento do programa implementado, e que existe de fato uma complexidade do PLR que, ainda que seja avaliado os resultados individuais que impactem no pagamento dos colaboradores, entendo que não é elemento capaz a desconfigurar o plano sob avaliação.

Cumprido ressaltar que, o julgador forma seu convencimento, por vezes, não a partir de uma prova única, conclusiva por si só, mas de um conjunto de elementos que, se isoladamente nada atestam, agrupados têm o condão de estabelecer a evidência de uma dada situação de fato.

Assim, entendo que não há desvirtuamento dos programas implementados pela Recorrente, em que atende aos requisitos legais para fins de não incidência da contribuição previdenciária sobre esse tema.

Superada a análise sobre os planos pactados, passo a verificar as demais rubricas e acusação fiscal.

DO PAGAMENTO DE DEMAIS VERBAS IDENTIFICADAS NA AUTUAÇÃO

Durante a ação fiscal, constatou-se o pagamento de outras rubricas que levaram a fiscalização e entender pela incidência de contribuições previdenciária, quais sejam: i) verba de retenção; ii) gratificação única; iii) ajuda de custo de transferência; iv) valores pagos a título de pensão alimentícia.

Assim, passa-se a analisar as respectivas rubricas.

DOS VALORES PAGOS OU CREDITADOS PELA BTG-PAM A TÍTULO DE BÔNUS RETENÇÃO

Durante a ação fiscal, constatou-se na Folha de Pagamento da BTG PAM a ocorrência de 79 (setenta e nove) créditos ou pagamentos por meio da rubrica “**0291 – RETENÇÃO**”, nos meses de março/2016 e de novembro/2016, perfazendo um total de R\$ 18.927.605,00 (dezoito milhões novecentos e vinte e sete mil seiscentos e cinco reais), sem que tais valores tivessem integrado o salário de contribuição de seus beneficiários.

Segundo a Recorrente, a parcela de Retenção foi estabelecida como uma “gratificação” de modo a manter seus empregados em determinado momento delicado da vida empresarial, em que estaria passando em razão de episódios ocorridos que afetaram a imagem da instituição financeira Recorrente, e que visava garantir também a continuidade das atividades do sujeito passivo.

Os pagamentos ocorrem da seguinte forma:

“(…) os gestores divulgaram o pagamento das retenções aos empregados, os quais foram divididos em três grupos, a saber **(i)** aqueles que receberiam a parcela em março de 2016, **(ii)** aqueles que receberiam a parcela em novembro de 2016 e **(iii)** aqueles que receberiam parcelas em março e novembro de 2016, por questões operacionais de fluxo de pagamentos do Recorrente”.

Com isso, a fiscalização e a autoridade julgadora de primeira instância entenderam que houve de fato a caracterização de remuneração pelo trabalho em razão de que teria ocorrido habitualidade da respectiva verba, conforme trecho da decisão de piso:

“(…) Importante registrar os vultosos valores pagos e sua estreita relação com os pagamentos de PLR, f. 66, de modo a manter uma proporção constante entre eles (2,3333) e revelando habitualidade em sua concessão nas competências 03/2016 e 11/2016. Essa relação com o PLR é objetivamente demonstrada pelos valores apresentados na referida tabela.

No tocante à habitualidade, esta não se define pela quantidade de ocorrências e, sim, pela certeza de sua ocorrência. Assim, estabelecido estreito vínculo entre a PLR e a referida gratificação, pela manutenção de percentuais fixos entre eles, esta gratificação era sabida e esperada como uma forma de incentivo à permanência do empregado na empresa.

A ausência de compromisso recíproco no pagamento da retenção também não se verifica: o pagamento é forma de retribuir o papel dos beneficiários na empresa. Portanto, trazem sim, uma nota de contraprestação/reconhecimento da atuação de tais obreiros.

Assim, resta escorreita a caracterização de tais pagamentos como integrantes do conceito de salário de contribuição, hábil a sofrer a incidência previdenciária”.

Contudo, antes de verificar incidência ou não das contribuições devidas, é necessário tecer algumas considerações sobre a natureza jurídica do **bônus de retenção ou retention bonus**, pois o tema não possui entendimento pacificado. Senão vejamos.

Esses bônus, quando verdadeiramente cumprem o seu objetivo, *a priori*, estariam fora do alcance da incidência das contribuições previdenciárias, pois o evento que os origina não é o trabalho, mas sim o surgimento de um novo contrato. Funcionam como uma verba visando indenizar eventual perda que o empregado tenha ao rejeitar o contrato oferecido por outra empresa (retenção) ou deixar sua antiga empresa (contratação), até porque não há prestação de serviço que justifique a incidência da contribuição previdenciária. De certa forma, possuem

características que se assemelham com os planos de ações ou *Stock Options* (em sentido amplo), que desenvolvem políticas de retenção de talentos, em face da ausência de natureza remuneratória como regra, quando não desvirtuados do seu propósito.

Para análise do tema, precisamos tomar por empréstimo os conceitos utilizados e longamente debatidos pelo direito Trabalhista. Importa registrar que na Justiça Trabalhista também existem debates acerca da natureza jurídica e a finalidade da referida rubrica (bônus retenção e bônus contratação).

Em análise e estudo da Jurisprudência do TST, verifica-se que ainda não teve pacificação sobre a natureza jurídica das verbas pagas a título de bônus de contratação ou de retenção, e ainda que existam julgados que afastem a natureza salarial, constatou-se carência de base teórica.

Nesse contexto, observa-se julgados no sentido da caracterização de natureza salarial: RR nº 244340-20.2007.5.02.0034, 1ª Turma, Rel. Min. Walmir Oliveira da Costa. AIRR nº 137100-07.2009.5.04.0402, 3ª Turma, Rel. Min. Alberto Luiz Bresciani de Fontan Pereira. RR nº 152600-58.2009.5.15.0095, 4ª Turma, Rel. Min. Maria de Assis Calsing. Por outro turno, verificam-se julgados que afastam natureza salarial: TST-RR nº 149900-55.2002.5.02.0471, 2ª Turma, Rel. Min. José Simpliciano Fontes de F Fernandes. RR nº 90700-19.2003.5.02.0072, 3ª Turma, Rel. Min. Alberto Luiz Bresciani de Fontan Pereira. Em muitos julgados observa-se que os bônus de retenção foram pagos durante meses sucessivos, podendo afastar a natureza eventual ou única da verba e caracterizando salário indireto, o que não seria o caso dos autos.

Assim, para melhor detalhar conceitualmente o tema, transcrevo o elaborado trabalho feito pelo ex-Conselheiro deste Tribunal Carlos Henrique Oliveira:

“(…) 3. Aspectos Trabalhistas do Bônus de Retenção

Dissemos, alhures, que o empregador que mantém vínculo com profissional diferenciado e disputado pelo mercado de trabalho já possui no contrato de trabalho firmado com esse trabalhador medidas de retenção. Porém, ninguém consegue manter uma blindagem absoluta de seus empregados.

Existindo uma proposta de contratação desse profissional, por meio da oferta de um bônus, a forma de manutenção do atual contrato de trabalho é o pagamento, pelo empregador, do bônus de permanência, ou “*retention bonus*”, isto é, de um valor para que o convidado não aceite o “*hiring bonus*”, ou o pacote de remuneração ofertados e continue em seu emprego, não obstante por vezes ser necessário uma repactuação dos termos desse contrato, inclusive da remuneração.

Assim, cabe a análise sobre a natureza jurídica da verba, segundo o caminho que percorremos para o bônus de contratação.

Antes, uma diferença entre os dois pactos, exsurge. Enquanto o bônus de contratação é acordado previamente ao contrato de trabalho, tem na sua

essência, como visto, o ajuste prévio, uma vez que o objeto desse acordo é a “*obligatio facendi*”, a promessa de contratar, no *retention bonus* já há o contrato de trabalho, ou seja, a obrigação de fazer do empregado – resultante do novo pacto – é a de manter contrato de trabalho, por ele continuar na relação laboral existente, com os ajustes que decorrerem do novo cenário. Assim, é da essência do bônus de contratação a inexistência do contrato de trabalho entre os contratantes, ao reverso, no bônus de contratação há vínculo laboral vigente.

A própria definição do bônus de retenção, sua motivação, já nos permite afastar a natureza remuneratória da verba devida em razão de interrupção do contrato de trabalho ou de tempo à disposição do empregador, pois, o trabalho continua sendo prestado, em regra, com o contrato estão plenamente vigente. Até por isso, se eventualmente o trabalhador não estiver prestando os serviços avançados, por motivos ensejados pelo contratante, seu tempo à disposição estará sendo remunerado pelo seu salário.

Logo, o bônus de contratação não podendo ser considerado remuneração em razão de ser recebido pelo tempo à disposição do empregador, ou por conta de interrupção do contrato de trabalho, só nos resta analisar se ele decorre da própria prestação de serviços ou ainda de ajuste decorrente do contrato, individual ou coletivo de trabalho. Mais tormentosas se tornam tais verificações. Enfrentemos.

Assentemos nosso pressuposto que o contrato de trabalho segue curso usual, com a produção plena de seus efeitos, em essência, o empregado labora e o empregador remunera. Tal pressuposto lógico já nos leva a crer que a esforço do empregado na realização das tarefas inerentes a sua função, e acordadas, está sendo pago por meio de seu salário. Eventuais exigências adicionais, comprometimento com metas individuais ou coletivas, esforço na busca de qualidade, ou produção, suplementares, se acordadas, serão remuneradas por prêmios, bônus salariais, gratificações ajustadas ou participação em lucros ou resultados.

Nesse sentido, não vemos como encaixar o bônus de retenção como verba salarial de caráter contraprestacional. Pelo seu trabalho, pelo seu esforço usual ou suplementar, o empregado estará recebendo as verbas combinadas, constantes de seu pacote de remuneração. O ajuste que culmina no “*retention bonus*” tem outra finalidade: demover o empregado da troca de emprego, do pedido de demissão. É sim cláusula acessória do contrato de trabalho ajustada em prol da manutenção deste.

Tal motivação, a retenção do talento nos quadros da empresa, em nada se amolda ao caráter de contraprestação da verba salarial. Nem se diga que tal característica surge do próprio interesse que o empregador tem em manter o

trabalhador porque este realiza bem o seu mister, e daí desponta a natureza contraprestativa. (...) ⁴

Como conclui Carlos Henrique: *“pelo trabalho prestado o empregado está recebendo seu salário e, eventualmente, complementos salariais ajustados. O bônus de permanência não tem caráter contraprestativo, tem sim função de manter o contrato de trabalho vigente”*.

O **bônus de retenção**, inicialmente, pode ser considerado uma espécie de **bônus de permanência do empregado**, considerado um colaborador de valor elevado para empresa, dotado de características e talento próprio capaz de levar a empresa interessada a ofertar possibilidades, normalmente financeira, a permanecer na empresa. Além disso, em **situações extraordinárias**, em eventos inesperados, poderiam ser ofertados a colaboradores com longo período na empresa ou com alto grau de conhecimento sobre as atividades desenvolvida, denotado por profunda expertise, e até funcionários “chaves” para o desenvolvimento ou retomada estratégica da empresa, podendo ter ofertas do chamado bônus de permanência. Contudo, o objetivo é a manter o funcionário que pode ter tido uma proposta da concorrência ou até mesmo por *caso fortuito* enfrentado pelo mercado ou pela empresa. Semelhante, portanto, ao **bônus de contratação, ou hiring bônus** é um tipo de bonificação paga aos colaboradores antes mesmo da contratação do profissional ser realizada.

Com isso, para que haja uma necessidade de pagamento de permanência, deve haver necessariamente um evento extraordinário que atraia a justificação de pagamento da referida verba, tal como já mencionado a oferta de outro empregador, possibilitando uma indenização pela permanência, ou talvez como no caso dos autos, senão vejamos.

Conforme se verifica do relatório fiscal, a Recorrente teria utilizado de expediente justificador para o pagamento desta verba a ocorrência da prisão de seu “sócio controlador” em 11/2015, e que demandou do grupo econômico a que pertence a fiscalizada medidas urgentes e excepcionais, especialmente, frente aos seus funcionários (*“que permaneceram no Grupo BTG após a sua pior crise”*), servindo para estancar a redução de mais de três centenas de colaboradores. Conforme divulgado pela imprensa à época, a BTG PAM teria induzido o leitor ao entendimento de que houve o rompimento do contrato de trabalho de três centenas de empregados do grupo econômico por iniciativa dos trabalhadores.

Contudo, a acusação fiscal entendeu que, na realidade, não foi isso o que ocorreu, onde buscou informações pela imprensa de que não houve de fato retenção, *mas demissões*, conforme se constata das informações contidas nas páginas da internet transcritas pelo fiscal:

<https://www.infomoney.com.br/negocios/btg-pactual-anunciademissao-de-305-dos-1-653-funcionarios-que-tem-no-brasil/>;

⁴ OLIVEIRA, Carlos Henrique. Aspectos Trabalhistas e Tributários do Bônus de Contratação e de Retenção. *in* HENARES NETO, Halley; SOUZA, Alex Mattos de; VILELA, Mariana Coutinho (Coords). Temas Atuais de Tributação Previdenciária. São Paulo: Cenofisco Ed., 2017, pag. 167 e seguintes.

<https://epocanegocios.globo.com/Empresa/noticia/2016/01/btg-pactual-anuncia-demissao-de-305-empregados-no-brasil.html>;
<https://exame.abril.com.br/negocios/btg-pactual-anunciademissao-de-305-empregados-no-brasil/>; e <https://veja.abril.com.br/economia/btg-demite-18-de-seus-funcionarios-em-programa-de-reducao-de-custos/>, todas de 28/01/2016.

No entendimento do fisco, observa-se que, na verdade, naquela data, o grupo anunciou o desligamento de 18% de seus funcionários no Brasil, bem como uma meta de redução de custos de 25%. Segundo o comunicado enviado ao mercado naquele período, “o Banco BTG Pactual demitiu 305 de seus 1.653 funcionários”.

Por outro lado, ao adotar uma interpretação diferente, **observa-se que a instituição financeira foi diretamente impactada pelo evento mencionado, sofrendo uma queda acentuada na cotação de suas ações na bolsa de valores, perda de credibilidade no mercado financeiro e uma crise significativa que afetou sua atuação empresarial.**

Inclusive, nas “matérias jornalísticas” citadas pelo Fisco, as crises enfrentadas pela Recorrente são destacadas e identificadas como reais, onde de fato foi apurado prejuízos e danos a sua imagem. Um exemplo disso é a reportagem publicada pelo portal “InfoMoney”, que menciona que as demissões ocorreram em razão dos impactos do ocorrido com seu fundador, André Esteves, **resultando na necessidade de reduzir os custos totais da instituição em 25%**, conforme se transcreve parte dela abaixo:

“(…) Na quarta-feira, uma fonte disse à Reuters que o BTG Pactual planejava cortes de até um quarto de sua equipe sediada no Brasil, parte do esforço para adaptar o quadro de pessoal ao novo tamanho da instituição após a prisão em novembro do fundador do grupo, André Esteves.

Esteves, que também era presidente-executivo do BTG Pactual, foi preso sob acusação de obstruir a operação Lava Jato, que investiga um esquema bilionário de corrupção envolvendo a Petrobras. O banqueiro, que nega as acusações, foi colocado em prisão domiciliar em dezembro.

Após a prisão de Esteves, o maior banco de investimentos da América Latina começou a vender ativos e a desmontar operações no mercado financeiro.

Os ativos totais do banco caíram 12%, para R\$ 266,6 bilhões, em dezembro contra setembro de 2015. Uma série de ativos, incluindo carteiras de crédito e participações em companhias, foram colocados à venda para reforçar a liquidez.

(<https://www.infomoney.com.br/negocios/btg-pactual-anunciademissao-de-305-dos-1-653-funcionarios-que-tem-no-brasil/>;))

As matérias apresentadas nos autos, juntamente com as informações trazidas em sede recursal, demonstram os esforços da Recorrente para manter suas atividades em funcionamento após um evento de grande impacto na empresa. Esses esforços envolveram reestruturação, ajustes na gestão e cortes no quadro de pessoal, conforme mencionado. Além

disso, como parte dessa estratégia, foram concedidos bônus de retenção para funcionários considerados estratégicos para a empresa, mesmo diante da redução de pessoal. Prova disso é que essa verba foi paga exclusivamente no ano de 2016, dividida em dois pagamentos — em março e novembro —, enquanto a prisão do presidente executivo da empresa ocorreu em novembro de 2015, ou seja, após os impactos do evento com o seu Diretor

Os fatos, a forma de pagamento, a justificativa e todos os demais elementos levam a uma interpretação mais precisa e fiel sobre a natureza da verba custeada.

Por outro lado, como argumento, a fiscalização entendeu que:

“Embora a fiscalizada tenha afirmado que não houve vinculação entre os valores pagos por meio da rubrica “0291 – RETENCAO” e os salários dos empregados beneficiados, verificou-se que houve relação desses valores com o valor da PLR recebida no ano pelos empregados agraciados com a RETENÇÃO. Constatou-se que, em geral, o valor pago a título de RETENÇÃO equivalia a 2,3333 vezes o valor total de PLR paga ou creditada no ano àquele empregado. Ou seja, **não procede a informação prestada pela ora autuada** a esta fiscalização de que **“Os valores foram estabelecidos pelos respectivos gestores”**.”

Frente ao que a tudo que foi analisado e considerando a diferenciação dos pagamentos realizados a título de PLR, entendo que não há correlação entre os respectivos pagamentos, nem descaracterização da natureza das verbas pagas. E, em última análise, entendo que estão ausentes de qualquer vínculo entre os pagamentos realizados a título de retenções com os serviços prestados pelos empregados.

Ao caso concreto, entendo que de fato existem relevantes alegações e fundamentações a serem consideradas, já que houve circunstâncias que afetaram o maior acionista da empresa e, conseqüentemente, impactaram negativamente na empresa Recorrente.

Verifica-se, ainda, que não houve habitualidade, tampouco informações de que esse bônus tenha sido concedido a funcionários em outros períodos ou pago mais de uma vez a um mesmo colaborador no ano-calendário de 2016.

Os bônus de retenção de empregados em operações descontinuadas são valores suplementares ao plano de desligamento, concedidos exclusivamente para manter o pessoal essencial durante o período de transição, com o compromisso de permanecer na operação até sua conclusão. Nesse sentido, conforme Acórdão n.º **9202-010.457**, de 24 de outubro de 2022 do CARF, o referido bônus pode ser oferecido a empregados em circunstâncias específicas para estimulá-los a permanecer na Companhia, durante um período pré-estabelecido, segundo ementa abaixo transcrita:

EMENTA. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS.

BÔNUS DE RETENÇÃO. AUSÊNCIA DE CARÁTER REMUNERATÓRIO. NÃO INCIDÊNCIA.

Não integra o salário de contribuição o **pagamento único de bônus** por força de cláusula acessória ao contrato de trabalho, que tenha por objetivo que esse contrato seja transformado em contrato a prazo mínimo determinado, **nos casos específicos de oferta de novo emprego recebida pelo empregado que se pretenda reter. Tais valores não ostentam natureza remuneratória, posto que não decorrem de prestação de serviços de pessoa física e sim de mera obrigação de fazer, manutenção do contrato de trabalho pelo tempo avençado, não relacionada ao fato gerador das contribuições previdenciárias”.**

Portanto, o bônus de retenção deve ser pago de forma única, e sem exigência de contrapartida, além de exigir continuidade por determinado período no estabelecimento empregador, não impedindo que estes permaneçam na empresa por tempo indeterminado, dada a natureza indenizatória da respectiva rubrica.

De outro turno, podemos verificar decisões no sentido de afastar a tributação sobre o bônus de contratação, eis que a referida verba teria natureza indenizatória, como se observa do Acórdão nº 2301-004.053,32 da 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, da 2ª Seção do CARF, que entendeu que a gratificação espontânea para contratar funcionário

EMENTA. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

GRATIFICAÇÃO ESPONTÂNEA NA CONTRATAÇÃO DE FUNCIONÁRIOS. INDENIZAÇÃO.

Não incide contribuição previdenciária a gratificação espontânea de contratação de funcionário, pois, trata-se de verba indenizatória que visa compensar o novo funcionário pela saída imotivada do outro emprego. Serve para contemplar talentos. No presente caso há nos autos contratos onde preveem as verbas remuneratórias a aqueles funcionários que receberam o bônus.

Façamos a seguinte reflexão: ainda que a verba paga seja considerada espontânea, nenhum empregador que deseja manter seu negócio sólido no mercado concede valores adicionais sem uma razão estratégica para atrair um profissional de destaque. De algum modo, ainda que facultativamente, a empresa identificou a necessidade de oferecer uma remuneração extra para determinado candidato. Da mesma forma, o bônus de retenção segue essa lógica, sendo concedido com o propósito específico de manter talentos essenciais à continuidade das operações.

Por outro lado, caso apenas o bônus de contratação (*Hiring Bonus*) seja isento da incidência de contribuição previdenciária, poderia haver desequilíbrio nas relações entre particulares, podendo impactar a concorrência entre as empresas, afetando o balanço competitivo. Isso porque, em um cenário hipotético de disputa por talentos, a empresa que oferece um bônus de contratação sem a incidência de encargos previdenciários teria uma vantagem sobre aquela que busca reter seus funcionários e, para isso, precisa recolher a contribuição sobre o bônus de retenção. Essa disparidade criaria um tratamento desigual para empresas em situações análogas, comprometendo a equidade e competitividade no mercado.

Por todos esses motivos, **entendo que a respectiva rubrica deve ser afastada da base de cálculo**, uma vez que, no presente caso, não estão presentes as características de contraprestação pelo trabalho.

DOS VALORES PAGOS OU CREDITADOS PELA BTG PAM A TÍTULO DE GRATIFICAÇÃO

ÚNICA

No que diz respeito à gratificação única, constatou-se pagamento ao empregado *Rodolfo Aranha Alves Barreto*, do estabelecimento 29.650.082/0002-82, no valor de R\$ 770.000,00 (setecentos e setenta mil reais), em 10/2016, por meio da rubrica “0265 - GRATIFICAÇÃO ÚNICA”.

O relatório fiscal entendeu que houve semelhança com o recebimento de valores a título de PLR, conforme descrito no item 120 do relato fiscal:

120) Dessa forma, independentemente de a BTG PAM ter pago ao empregado Rodolfo Aranha Alves Barreto o citado valor por meio da rubrica “0265 – GRATIFICACAO ÚNICA” (e não por intermédio da rubrica “0291 – RETENCAO”), pode-se constatar que, assim como explicado na PARTE VII deste Relatório Fiscal ao tratar da RETENÇÃO, a GRATIFICAÇÃO ÚNICA destinada ao referido empregado, R\$ 770.000,00 (setecentos e setenta mil reais), correspondeu a 2,3333 vezes o valor total de PLR paga ou creditada no ano àquele empregado (R\$ 330.000,00).

Contudo, entendo que a verba paga teria correlação à PLR somente no que diz respeito aos resultados obtidos e as motivações que levaram a Recorrente a pagar a respectiva verba onde ela alegou em sua resposta o seguinte (e-fl. 70):

“Gratificação Única (código 0265): Trata-se de verba paga com o objetivo de gratificar os funcionários que, por alguma razão, se destacam dentre os demais, de forma eventual e sem habitualidade.”

“Gratificação Única e Retenção: os valores foram estabelecidos pelos respectivos gestores.”

“Informa que os pagamentos a segurados empregados sob as rubricas Gratificação Única (código 0265), Retenção (código 0291), Abono Único (código 0330) e Premio Eventual (código 0268) são desvinculados do salário-contribuição e têm natureza eventual e não habitual, o que afasta a incidência previdenciária, nos termos do art. 22 e art. 28, §9º, alínea “e”, item “7” e alínea “z” da Lei nº 8.212/91”

Com isso, o referido colaborador faz jus a uma verba alta de PLR em razão das métricas de desempenho na sua participação de lucros e resultados da empresa, o que justificou, no meu entender, um valor elevado a título de gratificação única, decodificado como abono único pela empresa.

Cumprido destacar que a reforma trabalhista estipulada pela Lei n. 13.467/2017 trouxe nova redação ao artigo 457 da CLT, restando a seguinte previsão legislativa:

"Art. 457 Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber:

§ 2º As importâncias, ainda que habituais, pagas a título de ajuda de custo, auxílio-alimentação, vedado seu pagamento em dinheiro, diárias para viagem, **prêmios e abonos não integram a remuneração do empregado, não se incorporam ao contrato de trabalho e não constituem base de incidência de qualquer encargo trabalhista e previdenciário.**

§ 4º Consideram-se prêmios as liberalidades concedidas pelo empregador em forma de bens, serviços ou valor em dinheiro a empregado ou a grupo de empregados, em razão de desempenho superior ao ordinariamente esperado no exercício de suas atividades".

Assim, a interpretação de sobre a "habitualidade" estaria superada pela nova redação que foi posterior aos fatos geradores. Porém, ao caso concreto foi verificado o pagamento uma única vez, em duas parcelas, não havendo outras no período autuado (2015 e 2016), afastando assim o elemento habitualidade, e até aqui, permitindo interpretar de forma favorável ao Contribuinte.

Porém, prosseguindo na análise do caso concreto, a Legislação Previdenciária (Lei 8.212/1991) também foi modificada, sendo que o art. 28, §9º, alínea "z", incluiu as rubricas prêmios e abonos como não incidentes de contribuição previdenciária:

"Art. 28. Entende-se por salário de contribuição:

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

z) os prêmios e os abonos".

A nova legislação estabeleceu como requisito único para a caracterização do prêmio e do abono, e, conseqüentemente, para a não incidência de contribuição previdenciária, a necessidade de verificar se os pagamentos, ainda que habituais, decorrem da retribuição ao empregado pelo desempenho superior ao ordinariamente esperado no exercício de suas atividades. Ou seja, trata-se de identificar um prêmio ou abono, que não se confunde com o bônus de desempenho.

Contudo, ainda que a verba tenha um pagamento no formato de abono único, citado como "gratificação única" pela Contribuinte, é necessário verificar a demonstração das razões e motivações desse pagamento. Isso se deve às interpretações divergentes acerca do tema.

Destaca-se que a Solução de Consulta COSIT Nº 151, de 14 de maio de 2019, aplicada à época dos fatos geradores, entendeu que a partir de 11 de novembro de 2017, não integra a base de cálculo, para fins de incidência das contribuições previdenciárias, o prêmio decorrente de liberalidade concedida pelo empregador em forma de bens, serviços ou valor em

dinheiro a empregado ou a grupo de empregados, **em razão de desempenho superior ao ordinariamente esperado no exercício de suas atividades.**

Com isso, ampliou-se a interpretação da não incidência das contribuições sobre a rubrica prêmio, onde também existem precedentes do CARF para afastar essa tributação, quando era identificado pagamento de prêmio por uma ideia ou projeto que fosse extraordinário ou eventual, sendo agora possível o pagamento desta verba em razão de desempenho superior ao ordinariamente esperado nas funções desempenhadas pelo colaborador.

A citada Solução de Consulta COSIT Nº 151, de 14 de maio de 2019, assim destacou:

“Os prêmios excluídos da incidência das contribuições previdenciárias: (1) são aqueles pagos, exclusivamente, a segurados empregados, de forma individual ou coletiva, não alcançando os valores pagos aos segurados contribuintes individuais; (2) não se restringem a valores em dinheiro, podendo ser pagos em forma de bens ou de serviços; (3) não poderão decorrer de obrigação legal ou de ajuste expresse, hipótese em que restaria descaracterizada a liberalidade do empregador; e (4) devem decorrer de desempenho superior ao ordinariamente esperado, de forma que o empregador deverá comprovar, objetivamente, qual o desempenho esperado e também o quanto esse desempenho foi superado.

Nota-se que, embora a Solução de Consulta tenha sido emitida após os fatos geradores e a Lei que alterou o entendimento sobre o tema, as análises já seguiam uma linha semelhante da norma, havendo apenas poucos precedentes favoráveis neste Tribunal.

Até porque, é comum a interpretação do Ato Declaratório nº 16, de 20 de dezembro de 2011 (DOU de 22.12.2011), editado pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, com a chancela do Ministro de Estado da Fazenda, do qual reconhece expressamente que sobre o abono único previsto em convenção coletiva de trabalho, e desvinculado do salário e pago sem habitualidade, não incide contribuição previdenciária, *in verbis*:

"A PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, no uso da competência legal que lhe foi conferida, nos termos do inciso II do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do art. 5º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, tendo em vista a aprovação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2114 /2011, desta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 09/12/2011, DECLARA que 'nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o abono único, previsto em Convenção Coletiva de Trabalho, desvinculado do salário e pago sem habitualidade, não há incidência de contribuição previdenciária'. JURISPRUDÊNCIA: REsp nº 434.471/MG (DJ 14/2/2005), REsp nº 1.125.381/SP (DJe 29/4/2010), REsp nº 840.328/MG (DJ 25/9/2009) e REsp nº 819.552/BA (DJe 18/5/2009)".

Julgados deste próprio relator, tinham por premissa que apenas o abono e os prêmios previstos em Convenção Coletiva de Trabalho- -CCT, desvinculado do salário e pago sem

habitualidade, por força de norma exarada pela PGFN, deveria ser excluído da base de cálculo das contribuições previdenciárias (Acórdão 2301-006.049, de 08 de maio de 2019).

Por outro lado, observa-se que não é incomum as empresas pagarem abono único ou prêmio em razão de desempenho profissional superior ao ordinariamente esperado no exercício de suas atividades. Ocorre, que deve ser demonstrado que o referido desempenho seja, de certa forma, diferenciado, pois o simples esforço e resultado obtido no desempenho das atividades do colaborador pode ser simplesmente considerado de alta performance advindo do labor natural empregado. Em razão disso, pode atrair caráter contraprestacional ao trabalho da verba, e não o extraordinariamente esperado, talvez em termos assertivos dentro do campo de resultados “inesperados”, sem vinculação a metas ou planos já estabelecidos pela empresa.

Assim, tentando emprestar interpretação favorável ao abono único pago pela recorrente, as razões recursais não permitem avaliar de forma clara que tipo de desempenho extraordinário teve o referido colaborador, a fim de que fosse analisado os fatos que levaram a empresa reconhecer financeiramente o desempenho extraordinário do empregado identificado pela fiscalização.

Nesse sentido, as razões recursais, em apertada síntese, estão assim postas:

“No tocante a gratificação única paga ao Sr. Rodolfo Aranha Alves Barreto³⁰, mencionada na Parte VIII do Relatório Fiscal, verifica-se, também, a eventualidade deste pagamento, haja vista que **referido montante foi pago uma única vez pelo Recorrente ao empregado em tela**, sem qualquer expectativa de seu recebimento por parte do trabalhador.

Assim, como mencionado acima, em relações às retenções, **a gratificação única é estabelecida e paga por mera liberalidade do Recorrente**, com o objetivo de gratificar o funcionário que, por alguma razão, se destaca dentre os demais trabalhadores.

(...)

Se remuneração o fosse, seria indispensável que a retenção e a gratificação única fossem dotadas das cinco características dispostas acima, a saber habitualidade, periodicidade, quantificação, especialidade e reciprocidade, fatores esses que, indiscutivelmente, não estão presentes nos pagamentos ora questionados, razão pela qual não há o que se falar em remuneração ou incidência de contribuições previdenciárias e de terceiros sobre os montantes pagos aos empregados a esse título. Destaca-se, inclusive, que o acórdão recorrido sequer aduz esses cinco elementos para justificar a incidência tributária”.

Como se verifica acima, as únicas argumentações é que a verba não foi paga com habitualidade, não tendo maiores explicações do desempenho extraordinário identificado pela Recorrente do seu colaborador. Igualmente não identifiquei nas respostas da contribuinte transcritas no relatório fiscal alegações que pudessem ratificar a tese do sujeito passivo.

Nesse sentido, observo que, caso a verba de retenção tivesse sido paga, isso poderia favorecer a tese da contribuinte, pois indicaria um valor destinado a manter o empregado com alto valor na empresa. Considerando que o colaborador identificado teve desempenho extraordinário, acima da média, seria racional e aceitável que ele recebesse alguma verba adicional para continuar na empresa, como ocorreu com outros funcionários, conforme as razões recursais que serão detalhadas a seguir.

Sendo assim, entendo que a Recorrente não se desincumbiu de indicar que a referida verba não teria um caráter contraprestacional, tendo natureza salarial, ainda que e pago sem habitualidade, mantendo-se a respectiva rubrica no lançamento fiscal.

Portanto, **mantenho** a rubrica gratificação única na presente autuação.

DOS VALORES PAGOS A TÍTULO DE AJUDA DE CUSTO DE TRANSFERÊNCIA

A autoridade fiscal entendeu que houve caráter remuneratório dos valores pagos a título de Ajuda de Custo de Transferência.

Nesse sentido, verifica-se que a legislação, em atendendo aos critérios da norma, afasta a incidência sobre a referida rubrica, conforme dispõe o art. 28, §9º, alínea “g”, da Lei 8.212/1991, *in verbis*:

“Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição: (...)

§ 9º. **Não integram o salário-de-contribuição:**

g) a ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da Consolidação das Leis do Trabalho”.

A referida verba visa custear despesas com transferência de funcionário para fora do território da estrutura empresarial, e que por força da norma contida no artigo 470 da CLT⁵, devem ser obrigatoriamente suportadas pelo empregador.

A acusação fiscal pautou-se pelo seguinte:

“Constataram-se nas Folhas de Pagamento da BTG PAM, nos anos de 2015 e 2016, créditos ou pagamentos a empregados por meio da rubrica “0190 - AJUDA DE CUSTO TRANSFER”, perfazendo um total de R\$ 373.012,26 (trezentos e setenta e três mil doze reais e vinte e seis centavos), sem que tais valores tivessem integrado o salário de contribuição de seus beneficiários.

(...)

Contudo, a **BTG PAM considerou os créditos ou pagamentos por meio da rubrica “0190 - AJUDA DE CUSTO TRANSFER” como mera liberalidade da organização, utilizando-os, inclusive, como meio de fidelização dos empregados beneficiados,**

⁵ O dispositivo da CLT, art. 470, dispõe: “As despesas resultantes da transferência correrão por conta do empregador”.

por um período de 18 (dezoito) meses, sob pena de terem que devolver o que receberam, à razão de 1/18 por mês não cumprido”.

A decisão de piso entendeu o seguinte:

“Quanto à cláusula de retenção, esta vai de encontro ao previsto na própria CLT, em seu artigo 470, que determina peremptoriamente que as despesas de transferência correm por conta do empregador. **Descabida, neste contexto, que este ônus, passível de transferência aos empregados, possa ser conceituada como ajuda de custo. Esta previsão apenas desvirtua a nomenclatura que identifica a rubrica.**

Note-se que, **ainda que paga em uma única parcela, ausente a distinção de cargo/tempo de serviço/desempenho, incabível sua exclusão da base de incidência, quando não demonstrado o propósito estabelecido em lei.**

O espírito da norma contida no artigo 470 da CLT é de que o empregador arque com as despesas do obreiro em razão de sua transferência de moradia em um evento único, decorrente do estrito cumprimento do contrato de trabalho. Certamente, a lei não objetiva gerar vantagens para qualquer das partes da relação trabalhista. Portanto, ao estabelecer condição resolutiva e criar possibilidade de devolução pelo empregado dos valores recebidos a título de Ajuda de Custo, a BTG PAM maculou a norma legal”.

A referida conclusão foi alcançada porque a fiscalização entendeu que, a título de exemplo, a carta dirigida ao funcionário *Felipe Cardoso Granero* continha a informação de que o valor era concedido como ajuda de custo de transferência, e não como uma despesa obrigatória prevista na legislação trabalhista, o que descaracterizaria a natureza obrigatória e indenizatória da verba.

Contudo, não ficou comprovado nos autos que os valores não foram devidos ao caráter obrigatório do **“Auxílio de Transferência”, não havendo liberalidade do empregador no pagamento desta verba, mas o cumprimento de uma exigência legal. Nesse caso, entendo que a acusação fiscal ficou frágil, comportando interpretação diversa da autuação.**

Conforme se verifica no item (125) do relatório fiscal, foram apresentadas **cartas de transferência dos empregados, comprovando sua mudança de estado, conforme mencionado no item (7.17) deste relatório.** Em relação a essas transferências, a fiscalização não identificou irregularidades e, ao que tudo indica, os colaboradores, de fato, tiveram que alterar de Estado.

Ao presente caso, entendo que a cláusula que determina a devolução da quantia em caso de desistência da transferência nos meses estipulados pelo empregador não desnatura a natureza da verba paga, e análise fiscal não produz efeitos para fins trabalhistas, ou seja, não há caracterização de verba que possa incidir a exação fiscal pretendida. Isso porque a ajuda de custo foi efetivamente paga em parcela única, e não de forma parcelada, sendo os valores destinados justamente para que o empregado pudesse se manter no novo local de trabalho, em outra localidade.

Assim, caso essa verba seja devolvida, não incidem contribuições previdenciárias sobre essa devolução, uma vez que não há fato gerador a ser apurado, e, tampouco, ocorre a desconfiguração da natureza da verba paga, a qual, segundo a legislação vigente, não está sujeita à incidência de contribuições previdenciárias.

Nesse contexto, foi possível identificar quais colaboradores receberam a respectiva verba, onde a autuada argumentou que os valores não estariam fora do que era praticado no mercado, bem como também foi possível verificar que não houve pagamentos recorrentes/reiterados a único colaborador, o que poderia desnaturar a ajuda de custo, bem como também não há notícia de que as verbas teriam sido devolvidas.

Inclusive, o próprio CARF tem decisões com essas definições, conforme **Acórdão n.º 280301.379**, de 12 de março de 2012, assim ementado:

EMENTA. Assunto: Obrigações Acessórias

AJUDA DE CUSTO. TRANSFERÊNCIA. NÃO INCIDÊNCIA.

Os valores pagos a título de ajuda de custo em razão da mudança de domicílio do empregado não se consubstanciam em base de cálculo de contribuições previdenciárias, consoante artigo 28, parágrafo 9.º, alínea "g", da Lei n.º 8.212/91, não havendo que se falar em obrigatoriedade de declaração em GFIP.

Sobre a argumentação da Recorrente de que os valores estariam dentro do valor praticado no mercado, entendo não haver necessidade de análise, pois não foi objeto da acusação fiscal. Contudo, *'ad argumentandum tantum'*, verifica-se que os valores pagos, de fato, estão dentro do estipulado no mercado na época da ocorrência da respectiva verba, estando, portanto, como reforço argumentativo para ofertar o acolhimento das alegações da Contribuinte.

Assim, **afasto a incidência das contribuições acerca desta verba.**

DOS VALORES PAGOS A TÍTULO DE PENSÃO ALIMENTÍCIA

Pesou sobre a Recorrente a acusação fiscal de **caráter remuneratório dos valores pagos a título de Pensão Alimentícia.**

A tese da auditoria fiscal baseia-se na classificação dada à rubrica como PROVENTO. Assim sendo, deveria ter integrado a base de cálculo previdenciária, na qualidade de remuneração, o que não teria ocorrido.

No voto vencido Acórdão recorrido entendeu que a documentação acostada aos autos, dois comprovantes de pagamentos discriminando a retenção da pensão alimentícia, seria suficiente para afastar a acusação fiscal.

Já o voto vencedor

“Com intuito de comprovar esta assertiva, a defendente carrou aos autos os contracheques das competências 08/2016 e 09/2016, do segurado Valdir Rodrigues (Doc. 12, fl. 1631/1633), tão somente.

Ocorre que ditas provas são insuficientes para comprovar o aduzido pela autuada, não se tratando de amostragem representativa do universo dos dados apurados pela fiscalização, dado que aquelas correspondem a apenas dois contracheques de um empregado, e sem assinatura, comprometendo seu valor probatório mesmo para o referido segurado. Ademais, o fisco apontou as folhas de pagamento onde restaram consignados os referidos valores como proventos dos segurados, sem descontos, e a empresa não elidiu referida assertiva, quando poderia fazê-lo, já que é detentora das citadas folhas de pagamento, demonstrando que nestas estavam consignadas as referidas pensões alimentícias como dedução das remunerações dos obreiros”.

Observa-se que o lançamento foi embasado nas folhas de pagamento dos segurados, do período de 11/2014 a 12/2016, apresentadas pelo próprio Recorrente, conforme planilhas de -e-fl. 478/493, portanto, os dois contracheques de Valdir Rodrigues não são elementos hábeis para o afastamento desta exação tributária.

Analisando as informações indicadas nas e-fls. 478 e seguintes, verifico que de fato houve indicativo de erro pela Recorrente em informar que a retenção decorre da rubrica “provento”, mas que, embora possa ter todas as retenções possam decorrer de natureza de pensão alimentícia, tendo a concordar com o voto vencedor de primeira instância, já que poderia a autuada trazer aos autos outras folhas salariais, para reforçar a prova das únicas duas folhas juntadas de um único colaborador.

Sendo assim, **mantenho a respectiva verba na presenta autuação.**

DO LIMITE DE 20 SALÁRIOS-MÍNIMOS PARA AS CONTRIBUIÇÕES PARA TERCEIROS

Entendeu a Recorrente que Fiscalização não observou a limitação legal da base de cálculo dos referidos tributos a 20 (vinte) salários-mínimos, conforme previsto na legislação fiscal, para a base de cálculo das contribuições destinadas a terceiros, na espécie salário-educação e INCRA submetidas ao limite previsto no parágrafo único do art. 4º da Lei nº 6.950/1981:

‘Art 4º - O limite máximo do salário-de-contribuição, previsto no art. 5º da Lei nº 6.332, de 18 de maio de 1976, é fixado em valor correspondente a 20 (vinte) vezes o maior salário-mínimo vigente no País.

Parágrafo único - O limite a que se refere o presente artigo aplica-se às contribuições parafiscais arrecadadas por conta de terceiros”.

Ocorre que, o Decreto-Lei nº 2.318/1986, tratou acerca da referida limitação:

Art 3º Para efeito do cálculo da contribuição da empresa para a previdência social, o salário de contribuição não está sujeito ao limite de vinte vezes o salário-mínimo, imposto pelo art. 4º da Lei nº 6.950, de 4 de novembro de 1981.

Ademais, o STJ finalizou o julgamento em 13 de março de 2024, decidindo sob o rito dos recursos repetitivos, que não é aplicável o limite de 20 salários-mínimos para o cálculo das contribuições parafiscais do Sistema S.

A decisão foi tomada no Tema 1.079 dos recursos repetitivos e deve ter reprodução obrigatória pelo Tribunal Administrativo, segundo o Regimento interno, impedindo o afastamento da respectiva exigência.

CONCLUSÃO

Voto, portanto, por conhecer do Recurso Voluntário para não acolher as preliminares, indeferir o pedido de diligência, e no mérito *DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO*, a fim de que seja excluída da base de cálculo os lançamentos sobre a PLR de 2015 e 2016, bem como as rubricas de “abono retenção” (bônus de retenção) e ajuda de custo de transferência, mantendo-se as demais disposições da autuação.

(Assinado Digitalmente)

WESLEY ROCHA

Relator

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Redator designado.

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões do ilustre Conselheiro Relator, peço vênia para manifestar entendimento divergente quanto à possibilidade de fruição da isenção dos valores pagos a título de PLR firmado no CCT, em razão da ausência de participação sindical, e no ACT, por falta de regras claras e objetivas, conforme será pormenorizado a seguir.

Além disso, será manifestado entendimento divergente quanto a incidência das contribuições sobre os valores pagos a título de “ajuda de custo de transferência”, uma vez que os valores pagos estavam condicionados a permanência dos segurados na recorrente, sendo prevista a devolução dos valores caso o segurado na hipótese de desvinculação.

I. CCT – Ausência de participação sindical

A Autoridade Fiscal alegou que a “Recorrente não poderia pagar valores a título de PLR pelo fato de o Sindicato representante da categoria de trabalhadores não ter sido interveniente direto nas negociações que resultaram nas Convenções ora questionadas, firmada entre a FENABAN, a CONTRAF e diversas Federações e Sindicatos, em suposto desrespeito ao que

dispõe o Decreto-lei nº 5.452/43 (Consolidação das Leis do Trabalho – “CLT”), já que o sindicato representativo dos trabalhadores seria o SEMC/RJ na CCT. Com isso, a fiscalização aduz que as Convenções Coletivas do Trabalho ora analisadas não estariam em conformidade com a CLT, conseqüentemente não seriam válidas nos termos da Lei nº 10.101/00”.

A Convenção Coletiva foi firmada pela Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro (CONTRAF), representando a Federação dos Trabalhadores do Ramo Financeiro dos Estados do Rio Janeiro e Espírito Santo (FETRAF – RJ/ES), cujo filiados são: Sindicato dos Trabalhadores em Empresas do Ramo Financeiro de Angra dos Reis (Itaguaí, Seropedica, Mangaratiba e Paraty), Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários da Baixada Fluminense, Sindicato dos Bancários e dos Trabalhadores do Ramo Financeiro de Campos dos Goytacazes e Região, Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários de Itaperuna, Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários Macaé e Região, Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários de Niterói, Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários de Nova Friburgo, Sindicatos dos Empregados em Estabelecimentos Bancários e no Ramo Financeiro dos Municípios de Petrópolis e São José do Vale do Rio Preto, Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários do Município do Rio de Janeiro, Sindicato Empregados Estabelecimentos Bancários do Sul Fluminense, Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários de Teresópolis, Sindicato dos Empregados Estabelecimentos Bancários de Três Rios, Sindicatos dos Empregados em Estabelecimentos Bancários do Estado do Espírito Santo.

Ocorre que a recorrente é uma distribuidora de títulos e valores mobiliários, portanto, os empregados estão vinculados ao Sindicato dos Empregados no Mercado de Capitais (SEMCRJ), que, por sua vez, é filiada à Federação Nacional dos Securitários (FENESPIC).

Nesse sentido, o artigo 8º, II da CRFB/88 consagra o princípio da unicidade sindical, vedando “a criação de mais de uma organização sindical, em qualquer grau, representativa de categoria profissional ou econômica, na mesma base territorial, que será definida pelos trabalhadores ou empregadores interessados, não podendo ser inferior à área de um Município”.

Sobre o princípio da unicidade sindical, o Supremo Tribunal Federal tem posição firme no sentido de que a unicidade sindical “é a mais importante das limitações constitucionais à liberdade sindical”, vide Ag RE nº 310.811/SP, julgado em 12/05/2009. Tanto é assim, que o STF entende que princípio da unicidade sindical se aplica a entidades sindicais de qualquer grau, e não apenas aos sindicatos (Ag RE nº 452.631, julgado em 06/08/2013).

O sistema jurídico brasileiro estabelece requisitos específicos para a validade dos instrumentos coletivos. Além do Art. 8º, II da CF/88, os Arts. 611 e 611-A da CLT definem expressamente que a legitimidade para celebração de convenções e acordos coletivos pertence aos sindicatos representativos das respectivas categorias profissionais.

A distinção entre "trabalhadores do ramo financeiro" e "empregados no mercado de capitais" não é meramente formal ou terminológica, mas reflete diferentes condições de

trabalho, regulamentações específicas e, principalmente, representatividade sindical distinta. Esta diferenciação é juridicamente relevante e impacta diretamente a validade dos instrumentos negociais para fins de isenção tributária.

A Lei 10.101/2000, em seu Art. 2º, estabelece explicitamente que a participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados mediante comissão paritária ou convenção/acordo coletivo. A participação do sindicato representativo não constitui mera formalidade, mas requisito essencial para a validade do acordo e consequente isenção tributária.

A adoção de norma coletiva de categoria diversa não pode ser interpretada como aplicação do princípio da norma mais favorável. Este princípio pressupõe a existência de instrumentos normativos válidos concorrentes, o que não ocorre no presente caso, onde há violação à própria legitimidade representativa.

A hierarquia das normas coletivas não autoriza a aplicação de convenção coletiva celebrada por entidade sindical sem representatividade, pois tal aplicação configuraria violação ao princípio constitucional da unicidade sindical e ao requisito legal de legitimidade representativa.

Ademais, merece reparo a tese sustentada pela recorrente de que "a adoção de Convenção Coletiva de Trabalho de entidade sindical congênere não viola o disposto na Lei nº 10.101/00, notadamente nos casos em que tal instrumento é adotado por todo o grupo econômico e em benefício do trabalhador".

O mero fato de o instrumento ter sido adotado por todo o grupo econômico não tem o condão de afastar a aplicação do princípio constitucional da unicidade sindical. Conforme jurisprudência do TRT da 3ª Região, a configuração de grupo econômico e a aplicação da teoria do empregador único "importa na responsabilidade solidária das empresas do grupo na fase de execução da lide, mas não no reconhecimento ao empregado de enquadramento na categoria dos bancários ou financeiros"

GRUPO ECONÔMICO. ENQUADRAMENTO SINDICAL COMO BANCÁRIO OU FINANCIÁRIO. TEORIA DO EMPREGADOR ÚNICO. Em razão do reconhecimento da configuração do grupo econômico, aplica-se o entendimento consolidado na Súmula 129 do TST, atribuindo às empresas pertencentes ao grupo o caráter de empregador único. A premissa do empregador único importa na responsabilidade solidária das empresas do grupo na fase de execução da lide, mas não no reconhecimento ao empregado de enquadramento na categoria dos bancários ou financeiros, ainda que a tomadora de serviços, integrante do mesmo grupo da empregadora, atue como banco digital, uma vez que tal atividade econômica é formalmente qualificada como "instituição de pagamento", com regulação pela Lei nº 12.865/2013. (TRT da 3.ª Região; PJe: 0010465-29.2022.5.03.0183 (ROT); Disponibilização: 17/03/2023, DEJT/TRT3/Cad.Jud, Página 3272; Órgão Julgador: Primeira Turma; Relator(a)/Redator(a) Emerson Jose Alves Lage)

Registra-se, inclusive, a posição do TRT da 3ª Região quanto a observância a base territorial do sindicato para fins de enquadramento sindical do empregado:

ENQUADRAMENTO SINDICAL. No sistema normativo brasileiro, o enquadramento sindical do empregado observa, em regra, a base territorial da prestação dos serviços e a atividade preponderante do empregador, salvo nos casos de categoria diferenciada (§3º do art. 511 da CLT). (TRT da 3.ª Região; PJe: 0010229-65.2023.5.03.0014 (ROT); Disponibilização: 20/08/2024; Órgão Julgador: Nona Turma; Relator(a)/Redator(a) André Schmidt de Brito)

A 2ª Turma da CSRF, na mesma linha, se manifestou expressamente no sentido de que "para efeitos de exclusão da base de cálculo de contribuição previdenciária é inaplicável a extensão de acordo para pagamento de PLR à empregados sem a anuência do sindicato da base territorial destes, em respeito aos princípios da unicidade sindical e ao da territorialidade" (Acórdão nº 9202-007.291).

Ademais, é juridicamente inadequada a aplicação do princípio da razoabilidade para afastar uma limitação constitucional expressa. A unicidade sindical constitui pilar do sistema sindical brasileiro, não sendo passível de relativização por princípios interpretativos genéricos.

A tentativa de flexibilização com base no princípio da razoabilidade, como proposto pelo il. Relator, inverte a relação de causa e efeito jurídico e compromete a autonomia do Direito, incorrendo no fenômeno do pan-principiologismo.⁶

Por fim, ressalta-se que a recorrente anexou, apenas, comprovante de arquivamento do acordo próprio de PLR de 2015 no Sindicato de Mercado de Capitais do Rio de Janeiro (SEMC/RJ) (e não dos CCTs de 2013 e 2015 – objeto de controvérsia).

Em razão da inobservância do princípio da unicidade sindical e da ausência de participação do sindicato representativo dos empregados na negociação do CCT, deve ser mantida a autuação fiscal.

II. Plano próprio – Ausência de regras claras e objetivas

⁶ Sobre o tema, destaca-se as lições de Lênio Streck: "O uso da ponderação é também nesse ramo do direito outro sintoma de uma espécie de 'constitucionalismo da efetividade', pelo qual o mesmo 'princípio' é utilizado para a sustentação de teses antitéticas. Nesse sentido, não é difícil perceber o modo pelo qual a ponderação foi sendo transformada – aqui em *terrae brasilis* – em um enunciado performativo. Como se sabe, uma expressão performativa não se refere a algo existente nem a uma ideia qualquer. A sua simples enunciação já faz 'emergir' a sua significação. Portanto, já 'não pode ser contestado'; não pode sofrer críticas; consta como 'algo dado desde sempre'. A sua mera evocação já é um 'em si mesmo'. O uso performativo de um enunciado objetiva a 'colar' texto e sentido do texto, não havendo espaço para pensar a diferença (entre ser e ente, para usar a linguagem hermenêutica). Daí que expressões como 'ponderação de valores', 'mandados de otimização', 'proporcionalidade', 'razoabilidade', 'justa medida', 'decido conforme minha consciência', no momento em que são utilizadas ou pronunciadas, têm um forte poder de violência simbólica (Bourdieu) que produz o 'sentido próprio' e o 'próprio sentido'. Produzem-se, assim, sentidos coagulados, que atravessam a gramática do direito rumo a uma espécie de univocidade 'extraída a fórceps' no plano das relações simbólicas de poder." (STRECK, Lenio Luiz. O que é isto – decido conforme minha consciência? 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 51.)

A Lei nº 10.101/2000 estabelece requisitos específicos para que os pagamentos realizados a título de Participação nos Lucros e Resultados sejam beneficiados pela isenção de contribuições previdenciárias. Entre esses requisitos, destaca-se a necessidade de regras claras e objetivas para a fixação dos direitos substantivos da participação, conforme disposto no §1º do Art. 2º da referida lei.

No plano próprio de 2013, é evidente a ausência de regras claras e objetivas, pois há cláusulas no “Anexo I – Índice de lucratividade das empresas e índice de lucratividade efetiva” que permitem a alteração do percentual do lucro passível de distribuição. Veja-se:

“5 – A PLR corresponderá a 25% (vinte e cinco por cento) do resultado líquido antes de despesas tributárias, imposto de renda e contribuição social e participações estatutárias no lucro, descontado da variação do Certificado de Depósito Bancário – CDI sobre o patrimônio líquido médio do ano.

6 – As EMPRESAS poderão utilizar-se de percentual superior ou inferior ao determinado no item 5 acima, não configurando novação ou descumprimento às regras do ACORDO de PLR.” (grifou-se)

A cláusula 6 introduz elemento de discricionariedade incompatível com a natureza jurídica do instituto, ao permitir alteração unilateral do percentual de distribuição sem estabelecer: i) limites quantitativos para a variação permitida; ii) critérios objetivos que justificariam tal alteração; iii) condicionantes vinculadas a metas de produtividade ou resultados; e iv) mecanismos de controle ou participação dos trabalhadores na decisão.

No plano próprio de 2015, o Anexo I sofre uma pequena alteração e o cláusula 6 passou a ter a seguinte redação: “6 – O percentual determinado no item 5 acima poderá sofrer uma variação de, no máximo, 5% (cinco por cento), sem que isso configure novação ou descumprimento às regras do ACORDO de PLR”. Entretanto, apesar de apresentar o limite quantitativo para a variação permitida, não apresenta critérios objetivos que justificariam tal alteração, nem as condicionantes vinculadas a metas de produtividade ou resultados e mecanismos de controle ou participação dos trabalhadores na decisão.

A Lei nº 10.101/2000 consagra a participação dos empregados na negociação das regras de PLR como princípio fundamental, seja por meio de comissão paritária com representante sindical, seja por convenção ou acordo coletivo, conforme disposto nos incisos I e II do art. 2º. Esta participação não se restringe ao momento inicial da negociação, mas abrange todo o processo de implementação do acordo.

A cláusula 6, nos dois acordos, viola este princípio basilar ao permitir alterações unilaterais dos percentuais após a conclusão da negociação coletiva, esvaziando o sentido da participação obrigatória dos trabalhadores ou seus representantes no processo. Tal prerrogativa unilateral desvirtua o caráter bilateral da negociação, transformando o que deveria ser um acordo construído coletivamente em uma decisão empresarial discricionária.

A Lei nº 10.101/2000 estabelece de forma inequívoca a precedência temporal dos critérios de participação em relação ao período de apuração dos resultados. Isto se evidencia no

art. 2º, §1º, II, que menciona expressamente "programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente".

A possibilidade de alteração posterior dos percentuais, já com conhecimento do resultado financeiro alcançado, contradiz diretamente este requisito de prévia pactuação. A fixação antecipada de critérios objetivos visa justamente assegurar que o programa de PLR funcione efetivamente como incentivo à produtividade, e não como mecanismo de ajuste discricionário da remuneração.

Ao permitir modificações nos percentuais após o encerramento do exercício financeiro e com pleno conhecimento do resultado obtido, o acordo em análise inverte a lógica temporal prevista na legislação, descaracterizando o instituto da PLR como instrumento de integração entre capital e trabalho.

A possibilidade de ajuste posterior do percentual de participação, após o conhecimento do resultado financeiro da empresa, neutraliza completamente o caráter incentivador à produtividade que constitui elemento essencial da PLR, conforme art. 1º da Lei nº 10.101/2000.

Ao permitir a modulação discricionária do percentual de distribuição, estabelece-se cenário em que o esforço adicional dos trabalhadores pode não resultar em correspondente incremento na participação, uma vez que a empresa poderá, unilateralmente, reduzir o percentual aplicável caso o lucro seja expressivo.

Ademais, a cláusula que permite ajustes ao percentual de participação configura mecanismo que possibilita à empresa calibrar o montante a ser distribuído independentemente do resultado efetivamente alcançado, comprometendo a correlação entre produtividade e participação nos resultados.

Esta prática pode materializar-se como pagamento de remuneração disfarçada, situação em que a empresa, conhecendo antecipadamente o valor que pretende pagar aos empregados, ajusta o percentual aplicável para atingir exatamente o montante predeterminado.

Vale ressaltar que as razões adotadas na presente decisão são as mesmas que levaram a **2ª Turma da CSRF**, em sessão realizada em 18/06/2024, **por unanimidade, a negar provimento ao recurso especial apresentado pelo BTG PACTUAL CORRETORA DE TITULOS E VALORES MOBILIARIOS S.A. (empresa que compõe o grupo da recorrente) em relação aos acordos de PLR assinados em 2009 e 2011** (vide Acórdão nº 9202-011.320).

Conforme se extrai do Acórdão nº 9202-011.320, os acordos de 2009 e 2011 possuíam cláusula idêntica ao acordo assinado em 2013, objeto da presente controvérsia. Portanto, em linha as razões expostas pelo Conselheiro Rodrigo Monteiro Amorim, entendo que o acordo de PLR da recorrente não possuía regras claras e objetivas, uma vez que permitia a alteração unilateral do percentual do lucro a ser distribuído, sem qualquer limite, critério ou mecanismos de controle.

Além disso, o “Anexo II – Regras quanto à fixação dos direitos à participação e programa de metas”, do plano próprio de 2013 e de 2015, encontravam-se as regras quanto à fixação dos direitos à participação e programas de metas, que, em apertada síntese, eram: (a) o percentual a ser distribuído seria destinado a todas as áreas das empresas; (b) os empregados fariam jus ao recebimento de no mínimo 1 (um) salário e no máximo 100 (cem) salários mensais; (c) o valor recebido por cada empregado seria determinado por suas avaliações anuais individuais, com critérios e condições amplamente divulgadas internamente para os empregados; (d) os empregados que tivessem desempenho acima do esperado (avaliação "EXCELENTE") receberiam até 4 vezes o valor máximo estabelecido ou, ainda, um valor superior, em caráter excepcional.

1 - O percentual a ser distribuído será destinado a todas as áreas das EMPRESAS.

2 - Os EMPREGADOS farão jus ao recebimento, a título de PLR, de no mínimo 1 (um) salário e no máximo 100 (cem) salários mensais, ficando esclarecido que este limite máximo poderá ser excedido em casos excepcionais, conforme descrito no item 3.2 abaixo.

3 - Na determinação do valor a título de PLR a ser recebido por cada EMPREGADO, serão consideradas as avaliações anuais individuais dos EMPREGADOS, cujos critérios e condições, foram amplamente divulgados internamente para os empregados, sendo de amplo conhecimento e à disposição dos signatários.

3.1 - Tendo em vista que os resultados das EMPRESAS, por suas características e peculiaridades, em regra, dependem exclusivamente das pessoas que compõem o quadro de seus EMPREGADOS, do conhecimento destes, de suas habilidades como homens de negócio, de oportunidades geradas em razão de relacionamento com o mercado de capitais, da prospecção de novos negócios, fruto de experiência incomum, e levando-se em consideração que seria prematuro estabelecer o pagamento de uma premiação fixa, sem que primeiramente sejam alcançados os resultados esperados, fica assegurado aos EMPREGADOS que obtiverem uma performance acima do esperado, ou seja, que alcancem uma avaliação correspondente a "EXCELENTE", até 4 vezes o valor máximo estabelecido, **ou ainda, um valor acima disso, em caráter excepcional, em conformidade com os resultados trazidos às EMPRESAS pelos EMPREGADOS.**

3.2 - Por fim, a PLR a ser distribuída será composta da seguinte forma: (i) pelo valor decorrente do lucro auferido pelas EMPRESAS, conforme item 2, deste Anexo; (ii) combinado com a avaliação individual do EMPREGADO. O montante a ser distribuído a título de PLR levará em consideração os seguintes parâmetros:

Nesse ponto, conforme consignado no acórdão recorrido, o plano define uma faixa de valores para a PLR, com limites mínimo e máximo, mas não apresenta critérios objetivos que permitam apurar com precisão o valor a ser pago aos empregados. A autuação, portanto, não resulta de juízo subjetivo do auditor fiscal, mas da ausência de regras claras no próprio plano.

Ainda que a PLR dependa da lucratividade da recorrente e do desempenho dos empregados, o plano não detalha de forma concreta os parâmetros utilizados para definir o valor individual a ser recebido.

Conforme bem apontado pela Fiscalização, a recorrente não comprovou a “existência, fora do corpo do instrumento firmado, de regras claras e objetivas para fixação dos direitos dos empregados”, apesar de a recorrente alegar a ampla divulgação e conhecimento.

Além disso, a Fiscalização apontou que empregados com mesma função, lotados na mesma área e com avaliações equivalentes, receberam valores distintos a título de PLR. O acordo coletivo, especialmente seus três anexos, não apresenta os elementos necessários para identificar, de forma individualizada, o multiplicador aplicado sobre o salário mensal, utilizado no cálculo da PLR.

A recorrente alega que as variações nos valores pagos decorrem da média das avaliações, conforme previsto nas regras do acordo. No entanto, essa justificativa não encontra respaldo nos anexos apresentados. O Anexo II menciona apenas que a distribuição da PLR levará em conta o lucro obtido e o desempenho individual do empregado, com base no cumprimento de metas e demonstração de competências esperadas, dentro de um modelo alinhado aos objetivos organizacionais.

Os conceitos “Não Satisfatório (NS)”, “Satisfatório (S)”, “Muito Satisfatório (MS)” e “Excelente (E)”, referidos no Anexo II, correspondem ao resultado da avaliação individual, mas não há referência à média de avaliações, quantidade de avaliadores ou ao peso de cada etapa do processo avaliativo.

A recorrente, inclusive, não identifica no Anexo II qualquer dispositivo que comprove a aplicação da média das avaliações no cálculo da PLR. Ressalte-se que o processo avaliativo envolve autoavaliação, avaliação 360°, avaliação livre e a do gestor direto, culminando em um conceito final. Ainda assim, a recorrente não apresentou memória de cálculo demonstrando a aplicação dos critérios mencionados, tampouco evidenciou o impacto do multiplicador sobre o salário dos empregados.

A recorrente também sustenta que há lógica predefinida para aplicação dos multiplicadores, com base em cargo e nota de avaliação, o que justificaria diferenças entre áreas estratégicas e operacionais. Entretanto, conforme reconhecido na decisão de origem, essa lógica não está explicitada de forma objetiva nos documentos que compõem o acordo coletivo.

O instrumento negocial apresenta omissões relevantes, que comprometem a transparência e previsibilidade do programa de PLR, permitindo à recorrente fixar valores de forma discricionária, inclusive para empregados com mesmas condições funcionais e desempenho. Tais lacunas inviabilizam a verificação, pelo trabalhador, dos critérios de cálculo de seu benefício.

A exigência legal é de regras claras, acessíveis e previamente conhecidas, ainda que não necessariamente contidas integralmente no acordo coletivo, desde que os documentos

complementares estejam alinhados às diretrizes principais. No presente caso, contudo, as omissões afetam diretamente os direitos substantivos dos empregados, em afronta ao § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/2000.

Por fim, registra-se que as Turmas Ordinárias da 2ª Seção do CARF, recentemente, entenderam que os acordos de PLR firmados pelo grupo econômico da recorrente (acordos idênticos ou muito semelhantes ao acordo ora analisado) não possuíam regras claras e objetivas. Por exemplo, destaca-se duas decisões proferidas em 2024 e por unanimidade: Acórdão nº 2102-003.469, julgado em 04/09/2024; Acórdão nº 2401-011.753, julgado em 07/05/2024;

Por todo o exposto, conclui-se que o acordo de PLR firmado pela recorrente não apresenta regras claras e objetivas, devendo ser mantida a autuação fiscal.

III. Ajuda de custo de transferência

No que se refere a incidência das contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de ajuda de custo de transferência, a Fiscalização realizou os seguintes apontamentos:

(123) Constataram-se nas Folhas de Pagamento da BTG PAM, nos anos de 2015 e 2016, créditos ou pagamentos a empregados por meio da rubrica “0190 - AJUDA DE CUSTO TRANSFER”, perfazendo um total de R\$ 373.012,26 (trezentos e setenta e três mil doze reais e vinte e seis centavos), sem que tais valores tivessem integrado o salário de contribuição de seus beneficiários, como pode ser verificado na tabela a seguir. (...)

(124) Em relação a tais valores, por meio do TIF nº 03, solicitou-se que a intimada informasse e comprovasse a transferência de local de trabalho que justificou o pagamento da referida rubrica a cada um dos empregados beneficiados, bem como discriminasse como, no período fiscalizado, era calculado o montante destinado a cada empregado.

(125) Em resposta ao TIF nº 03, no dia 13/03/2019, foram apresentadas cartas de transferência dos empregados que comprovam sua mudança de Estado, conforme mencionado no item (7.17) deste Relatório Fiscal, a saber: (...)

(126) A título exemplificativo, reproduz-se parte da carta dirigida ao empregado FELIPE CARDOSO GRANERO:

“Fazemos referência à sua transferência definitiva para o Rio de Janeiro, para informar que o BTG Pactual decidiu oferecer a você uma ajuda de custo de transferência, conforme discriminado abaixo:

1. A quantia de R\$ 25.000,00 (Vinte e cinco mil reais), mediante crédito em folha de pagamento no mês de sua transferência, como ajuda de custo para as despesas com mudança e fixação de nova residência;
2. Acomodação temporária em hotel ou flat na cidade de destino do funcionário, por até 30 dias a partir da data de transferência. A organização se reserva ao direito de escolher o tipo de acomodação e será responsável

por 100% dos custos referentes às diárias no local da acomodação. Esse benefício em nenhuma hipótese será convertido em pecúnia;

3. 01 (uma) passagem aérea ida e volta para você (São Paulo / Rio de Janeiro / São Paulo) e até três dias de hospedagem em flat ou hotel a ser escolhido pelo BTG Pactual para que você possa escolher sua nova residência.

4. 01 (uma) passagem aérea ida (São Paulo / Rio de Janeiro), para você, para ser utilizada para o deslocamento definitivo para a nova localidade.

Informamos, ainda, que com relação ao item 1 acima, **se por sua iniciativa, antes de transcorridos 18 meses da data de sua transferência, o vínculo empregatício com o BTG Pactual for extinto ou haja nova mudança de localidade, você deverá devolver ao BTG Pactual, de forma proporcional, o montante referente aos meses faltantes para completar os 18 (dezoito) meses. O mesmo se aplica em caso de demissão por justa causa.**

Esclarecemos que **esta ajuda de custo de transferência é ato exclusivamente discricionário do BTG Pactual** e não deve ser entendido como remuneração ou benefício, que permanecem inalterados.

A assinatura desta carta confirmará sua aceitação dos termos ora descritos. Solicitamos enviar a cópia assinada para Recursos Humanos.”

(...)

(129) Portanto, de acordo com os dispositivos legais supracitados, o pagamento efetuado pelo empregador, a título de Ajuda de Custo por transferência, é obrigatório e não integra o salário de contribuição para a Previdência Social, apenas no caso de: (a) representar despesa resultante de transferência do empregado, que correrá por conta do empregador; e (b) for pago em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado.

(130) Contudo, a BTG PAM considerou os créditos ou pagamentos por meio da rubrica “0190 - AJUDA DE CUSTO TRANSFER” como mera liberalidade da organização, utilizando-os, inclusive, como meio de fidelização dos empregados beneficiados, por um período de 18 (dezoito) meses, sob pena de terem que devolver o que receberam, à razão de 1/18 por mês não cumprido.

(131) O espírito da norma contida no artigo 470 da CLT é de que o empregador arque com as despesas do obreiro em razão de sua transferência de moradia em um evento único, decorrente do estrito cumprimento do contrato de trabalho. Certamente, a lei não objetiva gerar vantagens para qualquer das partes da relação trabalhista. Portanto, ao estabelecer condição resolutive e criar possibilidade de devolução pelo empregado dos valores recebidos a título de Ajuda de Custo, a BTG PAM maculou a norma legal. (...)

No acórdão recorrido, o entendimento foi no mesmo sentido, apontado que a condição resolutive fere o art. 470 da CLT:

Quanto à cláusula de retenção, esta vai de encontro ao previsto na própria CLT, em seu artigo 470, que determina peremptoriamente que as despesas de transferência correm por conta do empregador. Descabida, neste contexto, que este ônus, passível de transferência aos empregados, possa ser conceituada como ajuda de custo. Esta previsão apenas desvirtua a nomenclatura que identifica a rubrica.

Note-se que, ainda que paga em uma única parcela, ausente a distinção de cargo/tempo de serviço/desempenho, incabível sua exclusão da base de incidência, quando não demonstrado o propósito estabelecido em lei.

O espírito da norma contida no artigo 470 da CLT é de que o empregador arque com as despesas do obreiro em razão de sua transferência de moradia em um evento único, decorrente do estrito cumprimento do contrato de trabalho. Certamente, a lei não objetiva gerar vantagens para qualquer das partes da relação trabalhista. Portanto, ao estabelecer condição resolutiva e criar possibilidade de devolução pelo empregado dos valores recebidos a título de Ajuda de Custo, a BTG PAM maculou a norma legal.

Em suas razões recursais, a recorrente defendeu seu posicionamento jurídico quanto à natureza da verba e à validade da cláusula de permanência, argumentando nos seguintes termos:

Especificamente quanto à cláusula de permanência mínima, é importante mencionar que, ao contrário do alegado pela Fiscalização, ela não tem como objetivo “fidelizar” o empregado por 18 meses. A existência de ajuste prévio de duração mínima da transferência faz parte do custo de oportunidade que o empregador, no caso o Recorrente, considerou para a realização da transferência de um funcionário, já que, nos termos do artigo 470 da CLT, os custos com a mudança do local de trabalho correm por conta da empresa.

Assim, referida condição assecuratória constitui segurança jurídica típica de acordo de vontades, com o intuito de inibir o inadimplemento contratual em razão do custo de oportunidade assumido pela empresa e, não, com vistas a transformar a ajuda de custo (repisa-se, paga para custear as despesas com a transferência) em remuneração do funcionário. Qualquer entendimento contrário é rematado absurdo, devendo ser rechaçado por este E. CARF.

Ora, como é possível aduzir que as importâncias pagas pelo Recorrente possuem natureza remuneratória se, uma vez não cumprida determinada cláusula contratual, parcela deste montante deve ser devolvida ao empregador?

As alegações fiscais violam frontalmente a legislação trabalhista, eis que implicam no entendimento de que o empregado deve devolver ao seu empregador parcela de seu salário. Por mais essa razão, resta evidente a improcedência do lançamento fiscal.

Para correta análise da questão controvertida, impõe-se examinar o arcabouço normativo que disciplina a matéria. A Lei nº 8.212/91 estabelece em seu art. 28, §9º, alínea "g", hipótese específica de não incidência contributiva sobre a ajuda de custo recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

§9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

g) a ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT;

Note-se que o legislador previdenciário fez expressa remissão ao art. 470 da Consolidação das Leis do Trabalho, que por sua vez determina de forma imperativa:

Art. 470 - As despesas resultantes da transferência correrão por conta do empregador.

Tal disposição insere-se no contexto normativo trabalhista que, embora reconheça a autonomia da vontade, estabelece limites claros à liberdade contratual, conforme preceitua o art. 444 da CLT:

Art. 444 - As relações contratuais de trabalho podem ser objeto de livre estipulação das partes interessadas em tudo quanto não contravenha às disposições de proteção ao trabalho, aos contratos coletivos que lhes sejam aplicáveis e às decisões das autoridades competentes.

Após exame minucioso dos elementos probatórios carreados aos autos e confrontação com o regramento jurídico aplicável, conclui-se que os valores creditados pela recorrente sob a rubrica "0190 - AJUDA DE CUSTO TRANSFER", não se amoldam à hipótese de não incidência contributiva prevista no art. 28, §9º, alínea "g" da Lei nº 8.212/91, pelas razões a seguir expostas.

O dispositivo legal que exclui a ajuda de custo de transferência da base de cálculo das contribuições previdenciárias estabelece requisitos cumulativos para sua caracterização: (i) pagamento em parcela única; (ii) recebimento exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho; e (iii) observância do art. 470 da CLT.

Este último, por sua vez, consagra de maneira cogente e sem ressalvas que "as despesas resultantes da transferência correrão por conta do empregador", constituindo norma de ordem pública que visa à proteção do hipossuficiente na relação laboral.

No caso em análise, a recorrente, embora tenha efetuado o pagamento em parcela única, não atendeu aos outros dois requisitos cumulativos necessários. A verba paga não se caracteriza como exclusivamente decorrente de mudança de local de trabalho e não observou o disposto no art. 470 da CLT, pois estabeleceu, nas cartas de transferência dos empregados, uma cláusula condicional que prevê a devolução proporcional do valor recebido a título de ajuda de custo caso o empregado, por sua iniciativa, deixe a empresa antes de completados 18 meses da data da transferência.

Tal condição desnatura por completo o caráter indenizatório da verba, conferindo-lhe feição de contraprestação pelo trabalho realizado ou, como bem apontou a fiscalização, de instrumento de fidelização do empregado. Se a finalidade da ajuda de custo é ressarcir o empregado pelas despesas decorrentes da transferência, estas não podem estar sujeitas a devolução posterior, pois já teriam sido realizadas pelo trabalhador no momento da mudança.

O argumento da recorrente de que a cláusula de permanência mínima representa apenas um "custo de oportunidade" e uma "segurança jurídica típica" não merece prosperar. Primeiramente, porque o art. 470 da CLT é norma cogente que estabelece que as despesas de transferência correm por conta do empregador, sem qualquer ressalva ou condição. Em segundo lugar, porque o art. 444 da CLT limita a liberdade contratual das partes às disposições de proteção ao trabalho, dentre as quais se inclui o próprio art. 470.

A jurisprudência trabalhista é no sentido de considerar inválida a cláusula que impõe a devolução da ajuda de custo em caso de demissão antes de determinado prazo, conforme evidenciado no precedente do TST abaixo transcrito.

CONTRATO DE TRABALHO. ALTERAÇÃO. TRANSFERÊNCIA DEFINITIVA. RESTITUIÇÃO DE AJUDA DE CUSTO.

1. Consumando-se a transferência definitiva do empregado por interesse do empregador, responde este pelas despesas decorrentes (CLT, artigo 470).

2. Inválida a cláusula contemplada em regulamento de empresa pela qual se paga ajuda de custo ao empregado, em caso de transferência definitiva, e o empregado obriga-se a restituir o respectivo valor em caso de demitir-se antes de decorridos 24 meses. Norma que se contrapõe aos artigos 470 e 444 da CLT.

3. Rejeição do pedido patronal de restituição da ajuda de custo. Violação do artigo 468 da CLT não caracterizada.

4. Agravo de instrumento de que se conhece e a que se nega provimento"

(AIRR - 787014-65.2001.5.10.5555, Relator Ministro: João Oreste Dalazen, Data de Julgamento: 27/11/2002, 1ª Turma, Data de Publicação: DJ 14/02/2003)

Merece especial atenção a alegação da recorrente de que a verba não poderia ter natureza remuneratória justamente por estar sujeita à potencial devolução. Tal argumento, contudo, revela-se logicamente inconsistente e juridicamente equivocado.

A possibilidade de devolução proporcional não afasta, mas sim confirma a desnaturação do caráter puramente indenizatório da verba, convertendo-a em instrumento de retenção de mão de obra qualificada com características híbridas – parte compensação pelas despesas efetivamente incorridas, parte contraprestação vinculada à permanência no emprego por prazo determinado, aproximando-a conceitualmente de adiantamentos salariais ou bônus de retenção condicionados a tempo mínimo de serviço.

A legislação previdenciária, ao excluir a ajuda de custo de transferência do salário de contribuição, o faz em referência expressa ao art. 470 da CLT, que impõe ao empregador o ônus pelas despesas de transferência sem qualquer condicionante. Ao desvirtuar essa natureza, impondo condição para a manutenção do pagamento, a recorrente afastou a verba da hipótese legal de não incidência.

Por fim, cumpre destacar que o entendimento ora adotado se encontra em conformidade com o precedente recente deste Colegiado no Acórdão nº 2202-011.054, proferido por unanimidade pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção em 5 de novembro de 2024, no qual restou assentado que "a ajuda de custo destinada à mudança de domicílio do empregado está sujeita à incidência de contribuições previdenciárias, quando paga em desconformidade com o disposto no art. 470 da CLT." O referido julgado, que envolveu o Banco BTG Pactual S.A., integrante do mesmo grupo econômico da ora recorrente.

IV. Conclusão

Ante o exposto, voto para negar provimento ao recurso voluntário em relação aos valores pagos a título de PLR e ajuda de custo de transferência.

Assinado Digitalmente

Roberto Junqueira de Alvarenga Neto